

T.C.

CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE TEORİSİ PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**“TÜRKİYE’DE VERGİ MÜKELLEFLERİNİN VERGİYE  
GÖNÜLLÜ UYUMUNU BELİRLEYEN FAKTÖRLER”**

**Cansu KÜLEKÇİ**

Danışman

**Prof. Dr. Süreyya SAKINÇ**

Manisa

2011

## ÖZET

Vergi, günümüz çağdaş devletlerinin en önemli gelir kaynağıdır. Devletler bu gelir kaynağına etkin bir biçimde ulaşabilmek için ülkenin ekonomik ve sosyal koşullarına en uygun olan vergi politikasını uygulamak zorundadır.

Vergilerin vatandaşlar üzerinde oluşturduğu etkiler ise onların vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının şekillenmesini sağlar. Vatandaşların harcanabilir gelirinde azalmaya yol açan vergiler karşısındaki davranış biçimleri farklılık gösterir. Uygulanan vergi politikasından olumsuz etkilenen ve haksızlık olduğunu düşünen vatandaşlar vergiye uyum göstermeyerek vergi kayıp ve kaçaklarına yol açacaklardır.

Etkin bir vergi sisteminde vergiye gönüllü uyum olması esastır. Ancak gerek uygulanan yanlış politikalar, gerekse vatandaşların bilinçsizlikleri vergiye gönüllü uyumu engellemektedir. Vergi uyumsuzluğu sorununun ortaya çıktığı böyle durumlarda ise ceza sistemi devreye girmektedir.

Vergiye gönüllü uyumun olması beklenirken vergi uyumsuzluklarının yaşandığı durumlarda bunun nedenlerinin araştırılması gerekmektedir. Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler iyi analiz edilirse bu durumun önüne geçecek önlem planları uygulanabilir.

Çalışmanın amacı vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve Türkiye'deki durumun açıklanmasıdır. Bu bağlamda birinci bölümde vergi kavramı ve vergileme tarihçesi ele alınmıştır. İkinci bölümde vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler açıklanmış ve son bölümde konu Türkiye üzerinden ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergileme Sınırı, Gönüllü Vergi Uyumu, Vergi Uyumsuzluğu, Vergi Afları, Vergi Oranları.

## **ABSTRACT**

Tax is the most important source of income of contemporary states nowadays. States have to apply the tax policy which is the most suitable to the economic and social conditions of the country in order to reach this source of income effectively.

The effects of taxes on people form people's attitudes and behaviours towards taxes. Citizen's way of behaviour differs towards the taxes causing a decrease in their disposable income. The citizens being affected adversely by the tax policy and thinking that there is an injustice would cause tax loss and tax evasion by not obeying tax rules.

In an effective tax system, being a volunteer tax obeyer is essential. However, both applied wrong policies and unconsciousness of citizens prevent people from being a volunteer tax obeyer. When there is a problem of tax nonconformity, penalty system is applied.

While it is expected to be a voluntary obedience on taxes, in cases of tax nonconformity, the reasons of these have to be explored. If the factors affecting to have a volunteer tax obedience are analysed well, the measurement plans to avoid this condition can be implemented.

The aim of this study is to determine the factors affecting to have a volunteer tax obedience and to explain how the situation in Turkey is. In this context, in the first part, the concept of tax and history of taxation were studied. In the second part, the factors affecting to have a volunteer tax obedience were explained and in the final part, the condition of the subject in Turkey was examined.

**Keywords:** Taxation Frontier, Volunteer Tax Compliance, Tax Noncompliance, Tax Amnesties, Tax Rates.

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 17.06.2011 tarih ve 12/9 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Yüksek Lisans Programı öğrencisi Cansu KÜLEKÇİ'nin "Türkiye'de Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Belirleyen Faktörler" Konulu tezi incelenmiş ve aday 28.06.2011 tarihinde saat 10:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 120 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

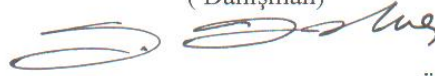
BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	* <input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	** <input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Prof.Dr. Süreyya SAKINÇ  
(Danışman)



ÜYE

ÜYE

Doç.Dr. Tülin CANBAY

Yrd.Doç.Dr. Rabia AKTAŞ



Evet Hayır

\*\*\* Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Belirleyen Faktörler” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

TARİH

.../.../ 2011

ADI SOYADI

Cansu KÜLEKÇİ

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	□
ABSRTACT .....	□
YEMİN METNİ .....	□
İÇİNDEKİLER .....	□
TABLolar DİZİNİ .....	□
GRAFİKLER DİZİNİ .....	□
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KAVRAMI VE VERGİLEME SINIRLARI

□. VERGİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ .....	3
□. VERGİNİN TARİHÇESİ.....	8
□. VERGİLEME SINIRLARI .....	19
A. Vergilemenin Hukuki Sınırı .....	19
B. Vergilemenin Ekonomik Sınırı .....	21
1. Vergi Kapasitesi.....	22
2. Vergi Gayreti.....	25
C. Vergilemenin Mali Sınırı.....	26
1. Vergi Yüğü .....	27
2. Vergi Yüğü Türleri.....	29
3. Vergi Yüğü Etkileyen Faktörler.....	34
D. Vergilemenin Siyasi Sınırı .....	38
E. Vergilemenin Toplumsal ve Kültürel Sınırı .....	39
F. Vergilemenin Psikolojik Sınırı .....	41
1. Vergi Baskısı (Tazyiki) .....	42
2. Vergi Zihniyeti ve Ahlakı.....	43
3. Mali Anestezi. ....	44
□. VERGİLEMENİN PSİKO-SOSYAL YÖNÜ.....	44
A. Mali Sosyoloji .....	45
B. Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi .....	46

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**MÜKELLEFLERİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU**

□. <b>GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU</b> .....	<b>47</b>
A. Vergi Uyumu.....	48
B. Vergi Uyumsuzluğu .....	49
□. <b>GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER</b> .....	<b>50</b>
A. Ekonomik Faktörler .....	50
1. Serbest Piyasa Koşulları.....	51
2. Mükelleflerin Ödeme Gücü.....	52
3. Enflasyonist Ortam .....	54
4. GSMH ve Reel Gelir .....	55
5. Kayıt Dışı Ekonomi .....	56
6. İstikrarsız Ekonomik Yapı .....	68
B. Sosyal ve Demografik Faktörler.....	69
1. Aile Ölçeği .....	69
2. Eğitim Düzeyi .....	69
3. Yükümlünün Mesleği.....	70
4. Irksal Özellikler.....	71
5. Yükümlünün Yaşı .....	71
6. Yükümlünün Cinsiyeti ve Medeni Hali .....	72
7. Yaşanılan Sosyal Çevre .....	72
8. Kültürel Faktörler.....	73
C. Ahlaki Faktörler .....	74
1. Dini İnanç.....	75
2. Gelenek ve Göreneklere Bağlılık.....	76
D. Psikolojik Faktörler .....	76
1. Vergi Bilinci.....	77
2. Diğer Mükelleflerin Davranış Şekilleri.....	79
3. Vergi Gelirlerinin Yerde Kullanılma Durumu.....	80
4. Verginin Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Yaklaşımı.....	81
E. Siyasi Faktörler.....	81
1. Devlet Yönetimine Olan Güven.....	82
2. İktidar ve Mükellefin Siyasi Düşüncelerinin Uyum Durumu .....	83

F. Yönetimsel Faktörler .....	84
1. Vergi Oranları .....	84
2. Vergi Denetimi Olasılığı .....	86
3. Vergi İdaresi Mükellef İlişkisi .....	89
4. Vergi Tekniği ve Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı .....	91
5. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı .....	93
6. Mali Aflar .....	94
7. İstisna ve Muafiyetler .....	98
8. Kamu Harcamaları .....	99
G. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler .....	102

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU: TÜRKİYE

<b>□. VERGİLEMEYE KARŞI TEPKİLER.....</b>	<b>105</b>
A. Vergiye Karşı Pasif Tepki .....	106
B. Vergiye Karşı Aktif Tepki .....	111
1. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı .....	111
2. Vergi Kaçakçılığı .....	112
3. Vergi Kaçakçılığı Şekilleri .....	113
4. Vergi Kaçakçılığının Sonuçları .....	114
<b>□. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNUN VERGİNİN AMAÇLARINA</b>	
<b>ETKİSİ.....</b>	<b>115</b>
A. Gönüllü Vergi Uyumunun Verginin Mali Amaçlarına Etkisi .....	117
1. Gelir Vergisi Üzerine Etkisi .....	118
2. Kurumlar Vergisi Üzerine Etkisi .....	119
3. Katma Değer Vergisi Üzerine Etkisi .....	121
B. Gönüllü Vergi Uyumunun Verginin Ekonomik Amaçlarına Etkisi .....	124
1. Yatırımlar Üzerine Etkisi .....	125
2. Tasarruf Üzerine Etkisi .....	126
3. Tüketim Üzerine Etkisi .....	127
4. Ekonomik İstikrar Üzerine Etkisi .....	128
5. Finansal Piyasalar Üzerine Etkisi .....	129



6. Emek Arzı Üzerine Etkisi .....	130
C. Gönüllü Vergi Uyumunun Verginin Sosyal Amaçlarına Etkisi .....	130
1. Gelir ve Servet Dağılımı Üzerine Etkisi .....	131
2. Sosyal Güvenlik Üzerine Etkisi .....	133
3. Nüfus Politikası Üzerine Etkisi .....	135
<b>□. YAPILAN ANKET ÇALIŞMALARININ SONUÇLARI .....</b>	<b>135</b>
<b>□. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ</b>	<b>144</b>
A. Vergi Oranları .....	144
B. İstisnalar ve Muafiyetler .....	149
C. Vergi Affı .....	152
D. Vergi Denetimi .....	157
<b>□. GÖNÜLLÜ UYUMUN ARTTIRILMASINA YÖNELİK ÇALIŞMALAR</b>	<b>159</b>
A. Vergi Oranlarının Düşürülmesi .....	160
B. İstisnalar ve Muafiyetlerin Azaltılması .....	161
C. Türk Vergi Sisteminin Sadeleştirilmesi .....	162
D. Vergi Denetiminin Arttırılması ve Vergi Cezalarının Caydırıcı Olması .....	164
E. Vergi Aflarının Sık Aralıklarla Çıkarılmaması .....	166
F. İlköğretim ve Liselerde Vergi Bilincinin Oluşturulması .....	167
G. Mali Müşavirlik Müessesesinin Etkin Biçimde Düzenlenmesi .....	168
<b>SONUÇ .....</b>	<b>169</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>173</b>

## TABLULAR DİZİNİ

<b>Tablo 1:</b> Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Tahminleri .....	64
<b>Tablo 2:</b> Vergi Denetim Kadroları .....	87
<b>Tablo 3:</b> Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri 2000-2005 (Milyon YTL).....	100
<b>Tablo 4:</b> Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri 2006-2010 (Bin TL).....	101
<b>Tablo 5:</b> Verginin Tanımlanması .....	136
<b>Tablo 6:</b> Vergi Ödemek Devlete Bağlılığın Bir Göstergesidir .....	137
<b>Tablo 7:</b> Vergi Oranlarında Yapılacak İndirimlerin Vergi Ödemeyi Teşvik Edeceğini Düşünüyorum İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı .....	137
<b>Tablo 8:</b> Vergiler İle İlgili Düzenlenen Kanunların ve Tebliğ, Sirküler Gibi Alt Mevzuatın Yeterince Açık ve Anlaşılır Olduğunu Düşünüyorum İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı .....	138
<b>Tablo 9:</b> Son Yıllarda Mükelleflerin Ödemesi Gereken Vergi Çeşidinin Azaltıldığını Düşünüyorum İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı .....	138
<b>Tablo 10:</b> Vergi Kaçıranlara Yönelik Cezalar Yeterince Caydırıcı Değildir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı .....	139
<b>Tablo 11:</b> Ülkemizde Vergi Kaçıranlar Yeterince Cezalandırılmaktadır .....	139
<b>Tablo 12:</b> Denetlenme Korkusu Olmasa, Birçok Mükellef Sunduğu Mal/Hizmet Karşılığında Fiş Vermez İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı .....	140
<b>Tablo 13:</b> Türkiye’de Vergilerini Düzenli Ödeyenlerin Büyük Bir Kısımının Ellerinde Vergi Kaçırma İmkânı Bulunsaydı Vergilerini Ödemeyeceklerini Düşünüyorum. Bu Düşünceye Katılıyor musunuz? .....	140
<b>Tablo 14:</b> Yakalanma Olasılığının Fazla Olduğunu Düşünen Mükellefin Daha Az Vergi Kaçıracağına İnanıyorum İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı .....	140
<b>Tablo 15:</b> Yakın Zamanda Vergi Affı Yapılacağını Bilen Mükellef, Vergisel Yükümlülüklerini Daha Az Yerine Getirmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı .....	141
<b>Tablo 16:</b> Vergi Sistemindeki En Önemli Sorun .....	141
<b>Tablo 17:</b> Vergi Sistemi Sizce Adil midir? .....	141
<b>Tablo 18:</b> Adalet, Şeffaflık, İsrاف Algısı .....	141
<b>Tablo 19:</b> Vergilerin Nerelere Harcandığı Konusunda GİB Yeterince Şeffaftır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı .....	143

<b>Tablo 20:</b> Mali Müşavirler Ve/Veya Muhasebeciler Vergi Kaçırma Konusunda Caydırıcı Olmak Yerine Kimi Zaman Teşvik Edici Olmaktadırlar İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı .....	144
<b>Tablo 21:</b> Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranları .....	145
<b>Tablo 22:</b> Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	145
<b>Tablo 23:</b> Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı .....	146
<b>Tablo 24:</b> Gelir Vergisi Oranları .....	147
<b>Tablo 25:</b> Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	148
<b>Tablo 26:</b> Yıllar İtibariyle Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı .....	148
<b>Tablo 27-a:</b> Yapılan İadelerin GSYH (1998 Bazlı) İçindeki Payı (1998-2010).....	150
<b>Tablo 27-b:</b> Yapılan İadelerin GSTH (1998 Bazlı) İçindeki Payı (1998-2010).....	151
<b>Tablo 28:</b> 4811 Sayılı “Vergi Barışı” Kanunu Uyarınca 31.12.2003 ve 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilât Tutarları (Kümülatif) (Bin TL .).....	152
<b>Tablo 29:</b> Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hâsılaya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri (1999-2010) .....	153
<b>Tablo 30-a:</b> 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanuna İlişkin Bilgiler (10 Şubat 2010 İtibariyle).....	154
<b>Tablo 30-b:</b> 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanuna İlişkin Bilgiler (10 Şubat 2010 İtibariyle).....	155
<b>Tablo 30-c:</b> 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanuna İlişkin Bilgiler (10 Şubat 2010 İtibariyle).....	156
<b>Tablo 31:</b> Türkiye’de Mükelleflerin İncelenme Oranı (1984-2004).....	157
<b>Tablo 32:</b> Vergi Türleri İtibariyle Vergi Denetmenlerince Yapılan İnceleme Sonuçları (2009).....	165

## GRAFİKLER DİZİNİ

<b>Grafik 1:</b> Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı (Ocak-Aralık 2010).....	53
<b>Grafik 2:</b> Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü- Ülkeler Arası Karşılaştırma .....	66

## GİRİŞ

Devletin toplum karşısında üstlenmiş olduğu bazı ekonomik ve sosyal sorumlulukları vardır. Bu sorumlulukları yerine getirirken sürekliliği olan kaynaklara ihtiyaç duyar. Bu bakımdan günümüz devletleri kamu giderlerinin büyük bir bölümünü sürekliliği olan vergi gelirleri ile finanse eder.

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi; tarihi boyunca devlet ve vatandaş arasında tam olarak anlaşma sağlanamayan bir kaynak olmuştur. Vergiler devletin kamu gelirlerini arttırırken vatandaşın harcanabilir gelirini azaltır. Dolayısıyla vatandaşın vergi karşısında tepki göstermesi sıklıkla karşılaşılan bir durum olmuştur.

Mükelleflerin vergi karşısında gönüllü uyum göstermesi beklenirken; vergi uyumsuzlukları sık karşılaşılan bir durum olmuştur. Verginin devlet tarafından hukuki cebir ile alınması bile mükellef üzerinde olumsuz etki yaratırken bir de işin ekonomik boyutu ortaya çıkınca mükellefin tepkisi artmaktadır.

Vergi uyumu; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesi olarak tanımlanırken vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün mükellefler tarafından bilerek veya bilmeyerek olması gerekenden düşük ya da fazla gösterilmesi şeklinde tanımlanır.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstererek vergi yasalarına uygun şekilde beyannamelerini tam olarak hazırlayıp zamanında teslim etmeleri beklenir. Ancak çeşitli ekonomik, sosyal, ahlaki, psikolojik, siyasi ve yönetsel sorunlardan ötürü bu uyum gerçekleşmeyebilir.

Türkiye’de vergi uyumsuzluğu yıllardır süregelen bir sorundur. Ülkemizin ekonomik durumu başta olmak üzere bu sorunun çeşitli nedenleri vardır. Bu

nedenlerin iyi analiz edilmesi ve uygun politikaların izlenmesi gerekmektedir. Ancak bu konu üzerinde çeşitli çalışmalar yapılsa da henüz vergi uyum sorununun çözüldüğü söylenemez.

Çalışmamızın birinci bölümünde vergi kavramı ve verginin tarihçesi incelenecektir. Ardından vergi uyumsuzluğu sorununun daha iyi anlaşılabilmesi için vergileme sınırları geniş şekilde açıklanacak ve vergilemenin psiko-sosyal yönüne değinilecektir.

İkinci bölümde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ele alınacaktır. Vergi uyumu ve vergi uyumsuzluğu kavramları açıklandıktan sonra vergi uyumsuzluğuna neden olan faktörler incelenecektir. Vergi uyumunu etkileyen ekonomik, sosyal ve demografik, ahlaki, siyasi, yönetsel faktörler ve vergi yardımcılarının bu uyumsuzluğun üzerindeki etkisi tek tek incelenecek ve Türkiye'deki durum üzerinden açıklanacaktır.

Tezin üçüncü ve son bölümünde Türkiye'de gönüllü vergi uyumunun değerlendirilmesi yapılacaktır. Vergi karşısındaki aktif ve pasif tepkiler açıklanarak gönüllü vergi uyumunun verginin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarına etkisi incelenecektir. Daha sonra gönüllü vergi uyumu konusunda yapılmış anket çalışmaları incelenerek Türkiye için gönüllü vergi uyumunu arttırmaya yönelik çözüm önerileri sunulacaktır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM:**

### **VERGİ KAVRAMI VE VERGİLEME SINIRLARI**

Vergi, tarihi ve sosyal bir olaydır. Tarih boyunca vergi kavramı çok değişik anlamlar kazanmıştır. Bu anlamlar verginin “**gönüllü**” ve “**zorunlu**” olması etrafında şekillenmiştir. İlk ve orta çağlarda devlete “**hediye**” olarak verilen ekonomik değerler günümüzde “**zorunlu**” olarak verilen ekonomik değerlere dönüşmüştür.

Toplumun bazı gereksinimlerini (savunma ve düzen hizmetlerini) devlet karşılar. Devlet sunacağı bu hizmetlerin maliyetini ancak yurttaşlardan vergi alarak karşılayabilir<sup>1</sup>. Devletin varlığının temel koşulu olan vergi, milletlerin varlıklarını bağımsız ve güçlü olarak sürdürmelerini sağlayan en önemli araçlardan birisidir<sup>2</sup>. Böyle bir durumun sonucu olarak da verginin önemi artmaktadır. Bu bölümün konusu olan vergi ve vergi psikolojisi açıklanırken vergi tanımı yapılacak daha sonra vergi sınırı ve vergi psikolojisi ele alınarak ilk bölüm tamamlanacaktır.

### **I. VERGİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ**

Çağdaş devletlerin gelirlerini oluşturan en önemli kaynak vergilerdir. Her ülkenin mali sisteminin o ülkenin ekonomik, siyasal, sosyal, kültürel ve nüfus yapısı ile yakından ilişkisi vardır. Piyasa ve karma ekonomi sisteminin hâkim olduğu ülkelerde devlet gelirleri içinde vergi gelirleri %70-90 arasında paya sahip olup, önemli bir miktara ulaşmaktadır<sup>3</sup>. Önceleri vergi sadece kamu harcamalarını finanse etmek için toplanırken, 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren sadece kamu harcamalarını karşılayan bir gelir türü olmaktan çıkarak, ekonomik ve sosyal yaşama müdahalenin bir aracı, bir maliye politikası değişkeni olarak da kullanılmaya

---

<sup>1</sup> Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş** Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul, 2004, s.337.

<sup>2</sup> Ali Rıza Gökbunar, **Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme**, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl:1998, Sayı:4, s.3.

<sup>3</sup> Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Üçüncü Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.66.

başlanmıştır. Bu durum hem vergilerin önemini arttırmış, hem de yükümlülerle devletin daha sıkı bir etkileşim içerisinde girmesini de beraberinde getirmiştir<sup>4</sup>.

Kamu gelirleri içinde önemli yere sahip olan vergi şu şekilde tanımlanmıştır. *Vergi, devletin ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarının, yükledikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir*<sup>5</sup>.

### **Verginin çağdaş özellikleri:**

- Vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemeleri durumunda zorla tahsili yoluna gidilecektir. Normal olanı mükellefin kendi ödemesidir. Aksi durumda cezalı olarak ve yasa gücüyle tahsil olunacaktır<sup>6</sup>.
- Vergide karşılık yoktur. Bu nedenle, belirli bir hizmet karşılığı olarak alınmaz. Yani ödenen vergi ile sağlanan kamu hizmeti arasında bire bir ilişki yoktur. Vergi kamu hizmetlerinin genel karşılığı olarak alınır. Bu nedenle vergide genel karşılık vardır, fakat özel karşılık yoktur<sup>7</sup>.
- Vergi, ülkelerin anayasalarının çizdiği sınırlar içerisinde ve yetkili kıldığı kuruluşlar tarafından alınan bir mali yükümlülüktür. Kural olarak vergilendirme yetkisi, egemenlik gücüne sahip tek kuruluş olan devlete aittir. Devlet, ilgili yasal kuruluşları aracılığıyla vergi ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapar. Kamu hizmetlerinin başarılı bir şekilde

---

<sup>4</sup> Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri** (İstanbul İli Anket Çalışması), İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, İSMMMO Yayın No:65, Mart Matbaacılık, İstanbul, Ağustos 2006, s.21.

<sup>5</sup> Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2008, s.121.

<sup>6</sup> A. Kadir Işık, Ekrem Karayılmazlar, İbrahim Organ, Hayriye Işık, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.116.

<sup>7</sup> Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.66.



gerçekleştirilebilmesi için devlet, vergileme yetkisini belirli ölçüler dâhilinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir<sup>8</sup>.

- Vergi günümüzde kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamanın yanında, ekonomik ve sosyal yapı ile ilgili çeşitli etkilerin yaratılması amacını da gütmektedir<sup>9</sup>.
- Vergi, hem gerçek hem de tüzel kişilere yönelik olarak uygulanan bir özellik taşır. Toplumun bireyleri olmaları ve o ülke sınırları içerisinde bulunmaları nedeniyle gerçek kişiler yanında, tüzel kişiler de çeşitli nedenlerle vergi uygulamalarına tabi tutulabilmektedir<sup>10</sup>.
- Mali anlamda vergi, daha çok para ve mal ile ödenen maddi değerlerin ifadesi olmasına rağmen, zamanımızda artık verginin mal ve hizmet şeklinde ödenmesi bazı istisnalar dışında bırakılmıştır<sup>11</sup>.

### ***Verginin Fayda Teorisine Göre Tanımı***

Vergi ile herhangi bir faydanın değişimini ele alan bu kuram 17. yüzyıldaki sosyal sözleşme görüşüne dayanmaktadır. Fayda teorisi, vergiyi liberal ekonomi anlayışı içinde kişilerin devletten sağladıkları faydaya karşılık ödedikleri bedel olarak tanımlamaktadır<sup>12</sup>. Bu görüş üç yaklaşımdan oluşmaktadır. Bunlar;

- **Vergiye Hizmet Karşılığı Sayan Yaklaşım:** Köklerini Roma ve İslam İmparatorluklarında gördüğümüz bu düşünceye göre vergi, devletin ele geçirdiği araziye bir ayrıcalık şeklinde şahıslara bırakmasının

---

<sup>8</sup> Mutur, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.123.

<sup>9</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s.128.

<sup>10</sup> Mutur, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.124.

<sup>11</sup> Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s.160.

<sup>12</sup> Hakan Yılmaz, **Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi**, Devlet Planlama Teşkilatı, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Proje, Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi, Uzmanlık Tezi-DPT, Ankara, Aralık 1996, s.5.

bedeliydi. 19. yüzyıldan itibaren vergi anlayışı şekil değiştirerek “bireysel bir karşılık” yerine devlet tarafından görülen kamu hizmetlerinin karşılığı şeklinde “genel karşılık” olarak görülmeye başlanmıştır. Böylece vergi kamu hizmetlerinden faydalananlar tarafından ödenen bir bedel olarak kabul edilmekle faydalanma teorisi daha çok kuvvet kazanmış ve geniş bir kitle tarafından benimsenmiştir<sup>13</sup>. 20. yüzyılda da kısmen taraftar bulabilen bu görüşe göre devlet, bireylere dış ve iç güvenlik vb. hizmetlerinden yararlanma imkânı sağlamakta, bireyler de bunun karşılığında devlete vergi ödemektedirler. Montesquieu, Mirebu, Proudhon, Locke, Hobbes ve Von Wieser gibi düşünürler, ifadelerinde farklılıklar olmasına rağmen bu görüşte birleşen yazarlar olarak kabul edilebilirler<sup>14</sup>.

- **Vergiye Sigorta Primi Kabul Eden Yaklaşım:** Bu görüşe göre vergi, toplumda yaşayan bireylerin sahip oldukları mal ve mülklerini koruyan, güven altında bulduran devlete bu hizmetlerinin karşılığı olarak ödenen sigorta primine benzetilmektedir. Devlet bireylerden bir sigorta şirketi gibi vergi adı altında para almakta ve karşılığında güvenlik ve asayiş sağlamaktadır. Montesquieu, 1743 yılında yayınlanan “Kanunların Ruhu” adlı eserinde bu görüşle ilgili olarak şu tanımlamayı yapmaktadır: “Devlet gelirleri, her yurttaşın malının güvenliği sağlamak ya da bundan istediği biçimde yararlanmak üzere malından verdiği bir kısımdır.” Yine bu anlamda Locke ise: “Devletçe korunan herkes bunun bedelini kendi mülkünden ayırdığı bir kısmı ile ödemelidir.” demiştir<sup>15</sup>.
- **Vergiye Genel Giderlere Katılma Payı Olarak Kabul Eden Yaklaşım:** J.J. Rousseau’nun devlet inancına dayandırılan bu görüşe göre: vergi, topluluğun genel üretim giderleridir. Vergiyi iktisadi

---

<sup>13</sup> Edizdoğan, a.g.e., s.152.

<sup>14</sup> Muter, Çelebi, Sakıncı, a.g.e., s.130-131.

<sup>15</sup> Yılmaz, a.g.e., s.6.

bakımdan açıklamaya çalışan Fransız yazarlar devleti bir üretim topluluğuna benzetmekte; üreticiler birleşerek nasıl ortak çıkarlarını korurlarsa, bireyler de aralarında birleşerek devleti meydana getirmişlerdir. Devletin görevi, milli ve kamusal sermayeyi işletmektir. Bunu yapabilmek için de ortak giderlere ihtiyaç vardır. Şu halde vergi, bireylerin ortak giderlere katılma payıdır<sup>16</sup>.

### *Verginin İktidar Teorisine Göre Tanımı*

Kökünün 16. yüzyıla gittiği iddia edilen iktidar ilkesinin açık ifadesini A. Smith'in ünlü vergi prensiplerinin ilkinde bulduğu görüşü oldukça yaygındır. J.S. Mill, A.C.Pigou, Dalton gibi yazarlar da ödeme gücü ilkesinin savunucuları arasında yer almaktadır. Ancak, harcamaların iktidar ile orantılı olarak bölüştürülmesi konusunda hangi tür vergileme tekniğinden yararlanılması gerekeceği konusunda aralarında görüş birliği yoktur<sup>17</sup>.

Vergilemede devletin egemenlik gücünü esas alan iktidar teorisinde, fertlerin devlet hizmetlerinden sağladıkları fayda oranında kamu harcamalarına katılmaları görüşü tamamen bir tarafa itilmekte, harcamalara hizmetlerden sağladıkları yarardan bağımsız olarak, ekonomik iktidarı oranında katılmaları öngörülmektedir. Vergi yükünün adil dağıtılabilmesi için herkesin mali gücü oranında vergi vermesi gerekir. Bunun için de vergi mükelleflerinin vergi ödemekten ötürü katlandıkları fedakârlığın eşitlendirilmesi icap etmektedir. Yani bu yaklaşımda eşitlendirilmesi gereken şey gelirden uğranılacak zarar değil, faydadan uğranılacak zarar ya da diğer bir ifade ile marjinal fedakarlıktır<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Edizdoğan, a.g.e., s.154.

<sup>17</sup> Hilmi Çoban, **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği**, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Ağustos 2004, s.9.

<sup>18</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, a.g.e., s.132-133.

## II. VERGİNİN TARİHÇESİ

Maliye literatüründe vergi, yerden göğe yükselen su buharının tekrar toprağa dönüp feyiz ve bereket getiren ve toprağın verimini arttıran yağmura benzetilmiştir. Bir insanın ciğerleri için hava ne derece lüzumlu ise, devlet hazinesi için de vergi aynı derecede lüzumlu addedilmiştir. Sonuç olarak vergi tarihi bir zaruretin ifadesidir<sup>19</sup>.

Vergileme düşüncesi tarihsel süreçte çeşitli unsurların (ekonomik, mali, sosyolojik, psikolojik, dinsel vb.) etkisiyle şekillenmiş, hem dönemsel olarak, hem de o çağların uygarlıkları tarafından farklı şekillerde yorumlanmış ve uygulanmış bir olgudur. Bugünkü anlamda olmasa da vergileme düşüncesini insanlık tarihinin var olduğu günden beri her çağda görmek mümkündür. Özellikle insanların topluluk halinde yaşamaya başlamasıyla birlikte, o topluluğu oluşturanların istek ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ortaya çıkan finansman sorunu çözümede vergileme en etkin ve en sık başvurulan bir araç olmuştur<sup>20</sup>.

Vergi kavramı tarihte çok eskidir. Vergi mutlak olmayıp tarihsel bir olaydır. Yani vergi olayı tarih boyunca sürekli değişiklikler göstermiş ve vergi kavramına değişik anlamlar verilmiştir<sup>21</sup>. Vergi kavramındaki en belirgin değişiklik, ekonomideki mübadele oluşumuna bağlı olarak “aynı bir değer olarak ödenen vergi”den “parasal veya nakdi bir değer olarak ödenen vergi”ye doğru görülen gelişmedir<sup>22</sup>.

İnsanlar aile ve klan dönemlerini geçip de siyasi topluluklar halini almaya başladıkları zamandan beri ortak ihtiyaçlar için kişilerden aynı olarak fedakârlık talep

---

<sup>19</sup> Nihad Sayar, **Kamu Maliyesi** Cilt:1, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, 5. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s.96.

<sup>20</sup> Tülin Canbay, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim** (Antikçağdan Günümüze), Dora Yayınları, Bursa, Ekim 2009, s.4-5.

<sup>21</sup> M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 185 Hukuk 11, İstanbul, Ekim 2007, s.83.

<sup>22</sup> Raziyahan Abdiyeva, **Kamu Finansman Aracı Olarak Vergilendirme (Kırgızistan Örneğinde)**, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s.24.

etmişlerdir. İlk ilkel topluluklarda şefe, kişilerden kendi istekleri ile verdikleri hediyeler onun kişisel ihtiyaçları ile beraber kamusal ihtiyaçlara da yetmekteydi. Zamanla topluluklar büyüdü, şeflerin yerini hükümdarlar aldı, kabile mücadeleleri millet savaşları haline girdi. Hükümdarlar savaş ganimetlerinden ve kendilerine bağladıkları kabile ve milletlerden aldıkları haraçlarla gelirlerini ve nüfuzlarını artırdılar. Bu da yetmeyince para cezası almak, kimsesiz mallara el koymak, para basmak gibi yeni kaynaklar buldular. Nihayet din ve ahlak duygularıyla, gönüllü verilen hediyeler zorunlu ve yasal bir şekil aldı ve bu suretle vergi doğmuş oldu<sup>23</sup>.

### *Antik Çağ*

Antik çağ yazının bulunuşu (M.Ö. 3200) ile başlayan ve M.S. 375 Kavimler Göçü'ne kadar devam eden dönemdir. Ancak çoğu batılı akademisyen Batı Roma İmparatorluğu'nun 476'daki çöküşünü Antik Avrupa tarihinin (geleneksel olarak kabul edilmiş) sonu olarak tanırlar. Antik dönem bu çağa damgasını vuran Antik Yunan ve Antik Roma uygarlıklarını özel olarak tanımlamakta da kullanılmaktadır<sup>24</sup>.

Bu çağ devletleri genellikle mutlak hükümdarlıklarla yönetilen (Yunan ve Roma'da kısa süreli demokratik dönemleri bir yana bırakıyoruz) kuruluşlardır. Devlet, kişiye mutlak olarak üstün ve hâkimdir, gücünü Tanrılardan aldığı için, Tanrısal yetkilere sahiptir<sup>25</sup>. Bu dönemde, iktisadi faaliyetler soylu insanların yapabilecekleri işler olarak görülmemektedir. Kazanç peşinde koşmak küçümsenmekte ve hor görülmektedir. Şöyle ki, soylu kişilerin (Atinalı veya Romalı) felsefe, sanat, devlet idaresi, büyük fetihlere yol açan askeri görevler yapmaları ya da felsefe, şiir, edebiyatla uğraşmaları arzu edilmektedir<sup>26</sup>.

Milattan önce vergiler hakkında pek fazla bilgi yoksa da Mısır'da, Yunan ve Roma'da verginin varlığı muhakkaktır. Çünkü bu medeniyetlere ait kaynaklarda, ziraat, bina, lüks, gümrük vergilerine tesadüf edilmektedir. Esasen birbirinin tesiri

---

<sup>23</sup>Mutluer, Öner, Kesik, a.g.e., s.83-84.

<sup>24</sup>Canbay, a.g.e., s.5.

<sup>25</sup>Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye**, Birinci Cilt Giriş-Masraflar, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.16.

<sup>26</sup>Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.17.

altında kalmış olan medeniyetlerin vergi hususunda da aynı tesiri hissetmiş olmaları tabiidir<sup>27</sup>.

Bu döneme ait vergileme düşüncesini anlayabilmek için bazı medeniyetleri ele alarak incelemek faydalı olacaktır. Bu bağlamda Sümerler, Asurlular, Mısırlılar, Antik Yunan ve Antik Roma medeniyetleri incelenecektir.

- **Sümerler**

İnsanlık tarihinde bilinen ilk verginin askeri harcamaları karşılamak için M.Ö. 2800'lerde Sümerler tarafından uygulandığı, Güney Irak'taki Lagaş kentinde gün ışığına çıkartılan kil tabletlerden anlaşılmaktadır. İlk yazılı **vergi reformu** da yine Sümerler tarafından yapılmıştır<sup>28</sup>.

Tarihin bilinen en eski yazılı kanun metni olan Sümer-Urukagina yasasında 4300 yıl kadar önce, ölüm vergisi ve mezar kurallarına önemli bir yer ayrılmıştır<sup>29</sup>. Hammurabi Kanunu'ndan birkaç yüzyıl önce, Lagaş yöneticisi Urukagina döneminde yazılmış ve bilinen kanun örnekleri arasında en eski olan bu metin; modern kanun yazım biçimlerinin öncellerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu kanunda cenaze sahiplerinin hazırlaması gereken yiyecek ve içecek diyetlerinin, ölüm vergisinin miktarları ve kimlere ödeneceği bu belgede ayrıntılı bir döküm olarak verilmektedir. Öteki eski kanunlarda **ölüm vergileri** yer almazken Urukagina yasası bu alanda tek örnek oluşturmaktadır<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Saffet R. İrtenk, **Maliye**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1971, s.104.

<sup>28</sup> Canbay, **a.g.e.**, s.9.

<sup>29</sup> Toplum ve Tarih; "Sümer-Urukagina Yasası ve Ölüm Vergisi", 8.5.2006., <<http://toplumvetarih.blogcu.com/sumer-urukagina-yasasi-ve-olum-vergisi/270116>>, (01.11.2010).

<sup>30</sup> Canbay, **a.g.e.**, s.11.

- ***Asurlular***

Asurlular günümüzden 4000 yıl önce Mezopotamya'nın (bugünkü Irak) Kuzey yarısında devlet kurmuşlardır<sup>31</sup>. Asur İmparatorluğu'nda, eski vergi döneminde, kamu gücü tarafından arazi imtiyazı karşılığında "İlku" adıyla vergi alınmaktaydı. Milattan önce 1878 yıllarında Sümerce yazılan Lıpıt-Istar kanunlarında bir tür emlak vergisi uygulandığı ve bu verginin ödenmemesi durumunda ağır yaptırımların olduğu görülmektedir. Milattan Önce 1100-700 yılları arasında Asurlular "işru-u" adıyla tarımsal gelirler üzerinden vergi toplamışlardır. Bu vergilerin yanı sıra "Çiptu" adıyla da hayvanlar üzerine uygulanan bir vergi bulunmaktaydı<sup>32</sup>.

- ***Mısırlular***

Vergi ilk çağda Mısır ve Babil'de geçerli olan mutlakiyet rejimlerinde görülmüş olup, elde edilen vergi savaş ve saray giderlerinin karşılanmasında kullanılmıştır. Bu dönemlerde vergiyle gelir elde etme yoluna krala verilen hediyeler, kralın mülk gelirleri ve savaş ganimetlerinin savaş ve saray giderlerini karşılamaya yetmediği zamanlarda başvurulmuştur<sup>33</sup>.

Mısır'da Firavunlar devrinde hiçbir özel mülkiyete yer verilmediği için ticari, sanai ve serbest meslek faaliyetleri gelişmemiş, ülkenin tüm ekonomisi, kamu ekonomisi şeklinde yapılanmıştır. Tebalar, krala karşı ödemek mecburiyetinde oldukları yükümlülükleri bedeni hizmet şeklinde yerine getirmişlerdir<sup>34</sup>.

Firavunların krallık dönemleri boyunca vergi tahsildarları, "sciribes" ***yazıcılar*** olarak adlandırılmıştır. Günlük yaşamın farklı şekillerde vergilendirildiği bu dönemde

---

<sup>31</sup> Kürşat Koçak, "Asur Ticaret Kolonileri Çağında Ticareti Yapılan Mallar ve Vergiler", Erciyes Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:27, Yıl:2009/2, <[http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi\\_27/13-%20209-226.%20syf\\_.pdf](http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_27/13-%20209-226.%20syf_.pdf)>, (01.11.2010).

<sup>32</sup> Canbay, **a.g.e.**, s.11-14.

<sup>33</sup> Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.74.

<sup>34</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s.164.

yemek yağları üzerinden bir vergi uygulanmıştır. Antikçağ dünyasının diğer yerlerinde, para veya aynı olarak ödenen vergilerin (angaryaların) yerini aldığı görülürken, Mısır'da 17. yüzyılın sonuna kadar emek karşılığı vergilerin ödenmesinin devam ettiği görülmektedir<sup>35</sup>.

- **Antik Yunan**

Antik Yunan'da da diğer ilk çağ medeniyetlerinde olduğu gibi, temel faaliyet alanı tarımdır. Dolayısıyla vergileme de tarımsal alan üzerinde yoğunlaşmıştır. Doğrudan vergi toplama Antik Yunan'da da yaygınlaşmış bir olgu değildi. “Esfora” (*eisphora*) adı verilen vergi türü yalnızca çok varlıklı kişilerden, özellikle de savaş dönemlerinde toplanmıştır<sup>36</sup>.

Sokrat'ın öğrencilerinden olan Xenophone <M.Ö. 430-355> Atina-İsparta mücadelelerine ve eski Yunan'ın Dara ile yaptığı savaşlara katılmış harp masraflarının Atina sitesine ne kadar ağır yük yüklediğini görmüş (bugün de durum böyledir) ve yeni mali kaynaklar arama gereği üzerinde durmuştur. Yaptığı tavsiye şudur: “Atina'ya daha fazla köle getirelim. Onları altın-gümüş madenlerinde çalıştırıp üretimi arttıralım. Daha fazla gelir sağlayalım. Mali olanaklarımızı böylece çoğaltalım”<sup>37</sup>. Atinalılar, yabancılar ve Atinalı anne babadan olmayan insanlar için ise aylık bir kelle vergisi de uygulamıştır. *Metoikon* olarak adlandırılan bu vergi, erkekler için bir drahmi ve kadınlar için yarım drahmidir<sup>38</sup>.

Bugün çağdaş gelir vergilemesi sisteminin temel taşı olan **herkesin ödeme gücüne göre artan oranda vergilenmesi** esası ünlü Yunan devlet adamı Aristides tarafından M.Ö. 500'lü yıllarda geliştirilmiştir<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> Canbay, a.g.e., s.14-15.

<sup>36</sup> Canbay, a.g.e., s.16.

<sup>37</sup> Gürsoy, a.g.e., s.16-17.

<sup>38</sup> Canbay, a.g.e., s.16.

<sup>39</sup> Canbay, a.g.e., s.17.



- ***Antik Roma***

İlk çağlarda vergi sistemi iyi bilinen ülkelerden birisi de, Roma İmparatorluğudur. Roma'da hem vasitasız hem de vasıtalı vergiler uygulanmaktaydı. Vasitasız vergilere “Tributa”, vasıtalı vergilere ise “Vectigalia” denilmekte idi. Kendi içinde dolaysız vergiler de “tributum capitiis” yani şahıs veya baş vergisi ile “tributum soli” yani arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı. Dolaylı vergiler ise, hudut ve limanlarda mallar üzerinden alınan “Portoria” ve “Telonea” denilen gümrük resimleri ile şehir kapılarında tahsil edilen alım satım resminden oluşmaktaydı. Bu tür resimler bir nevi Pazar ve panayır muamele vergisi olarak uygulanmakta ve alınmakta idi<sup>40</sup>.

Roma İmparatoru Vespasian döneminde, imparatorluğun yaşadığı mali zorluklar nedeniyle ***Fiscus Judaicus*** (Yahudiler üzerindeki bir vergi) adıyla anılan bir vergiden, tuvalet vergilerine kadar ilginç vergilerin uygulandığı görülmektedir<sup>41</sup>.

### ***Ortaçağ***

Ortaçağ, M.Ö. 5. yüzyılda tarih sahnesine çıkan Batı Roma İmparatorluğu'nun 476'da yıkılışı ile başlayıp, 1453'de İstanbul'un fethi ile sona eren döneme verilen addır. Bu dönemde, üretici güçlerin gelişmesi ile devlet iktidarı parçalanmış, kavimler göçü nedeniyle ticaret yolları kapanmış, ticaretin ve para kaynaklarının azalmasıyla, kentlerden tarım alanlarına göç başlamıştır. Bütün bunlar Avrupa'da ve Asya'nın bazı bölgelerinde büyük imparatorlukların yıkılarak yerini feodal beyliklere ve komün yönetimlerine bırakmasına yol açmıştır. Bu çağda vergi malikâne geliri olarak görülmüş, istisnai olarak başvuru ve zorunlu olmayan bir kaynak şekline dönüşmüş, ancak, yeniçağda olağan bir kamu geliri haline gelmiştir<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s.166.

<sup>41</sup> Canbay, **a.g.e.**, s.25.

<sup>42</sup> Canbay, **a.g.e.**, s.25.

Bu dönemde mülk gelirleri kamusal ihtiyaçları karşılamada belli başlı kaynak olarak kullanılır. Hükümdar normal zamanlarda masraflarını kendi mülkünün geliri ile karşılamalıdır. Fetih yoluyla ele geçirilen ülkelere ve toplumlara da yükümlülükler konulur. Cebir ve angarya kamusal hizmetleri gördürmede normal bir uygulama biçimi sayılır. Vergiye benzer yükümlülükler vardır. Toplumdaki imtiyazlı sınıflar ve din adamları, yükümlülüklerden muaftır<sup>43</sup>.

Ortaçağ vergileme düşüncesini incelerken bazı imparatorlukları ele almak gerekir. Bunlar; Bizans İmparatorluğu ve Osmanlı İmparatorluğu'dur.

- ***Bizans İmparatorluğu***

Bizans İmparatorluğu'nda da Roma geleneklerinin sürdürüldüğü görülmektedir. Halkın büyük çoğunluğunun kırsal alanda yaşadığı, toprak mülkiyetinin büyük bölümünün devletin elinde bulunduğu, yalnızca savaş geliri ve kırsal alanda üretim yapan halktan alınan vergilerle ayakta duran Bizans'ta, üretici güç ve vergi kaynağı köylü olduğundan sistem mümkün olduğunca köylünün ürününün kapsamlı şekilde vergilendirilmesi üzerine kurulmuştu. Dolayısıyla, Bizans vergi sisteminin temel vergisi, kökeni itibariyle Diokletian zamanında yapılan reformlara kadar giden ve önceleri mal şeklinde, fakat 4. yüzyılın ortalarından itibaren para şeklinde köylülerden yıllık olarak tahsil edilen tahıl vergisi *annona* idi<sup>44</sup>.

Genelde devletler kurumlarını geliştirdikleri zaman özellikle imparatorluk haline geldikleri zaman vergiler artmakta hatta karmaşıklıklar da ortaya çıkmaktadır. Bizans'ta da karmaşık bir vergi yapısı vardır. Roma'daki (Bizans) aşırı vergilemeyi Hippolyte Rassy'i şu ifadeler ile açıklamaktadır: “*Roma İmparatorluğu'nda vergi alınabilmesi mümkün olan hiçbir madde memurin-i maliyenin gözünden kaçmamıştır. Damga resmi müstesna olmak üzere bir tek vergi yoktur ki vilayet ahalisine de tarh*

---

<sup>43</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 18.

<sup>44</sup> Canbay, a.g.e., s.29-30.

*edilmiş olmasın. Cemiyeti beşeriye hiçbir zaman bu kadar mütenevvi (çok çeşitli), bu kadar karışık vergilerle ezilmemiştir”<sup>45</sup>.*

- **Osmanlı İmparatorluğu**

Osmanlı Devleti’nde vergilendirme yetkisine padişahlar sahipti ve bu yetkilerini diledikleri gibi kullanabiliyorlardı. Bu tutumları 19. yüzyılın ortasına doğru devlet yönetiminde iyileştirmeyi zorunlu hale getirince 1839 yılında 2. Mahmut Gülhane Hatt-ı Hümayunu’nu ilan etti<sup>46</sup>.

Osmanlı Devletinin kuruluş, yükselme ve çökme dönemlerinde, maliyenin ne durumda olduğu ve izlenen mali politika kesin çizgileriyle ortaya konulmadan, tarihi gerçeklerin gerçek yüzü anlaşılabilir. Osmanlı tarihleri ilk verginin Osman Gazi zamanında (Baç Pazar Resmi) olduğunu yazmakta birleşiyorlar<sup>47</sup>. Osmanlı İmparatorluğu’nun kuruluş ve yayılma yılları gelirleri para olarak ödenen düzenli gelirlere dayanmıyordu. Çünkü Osmanlı Devleti bir “vergi devleti” değildi. Genişleme yıllarında diğer devletlerden alınan haraçlar, bazı gümrük resimleri ile Müslüman olmayan tebadan toplanan cizye imparatorluğun başlıca gelirlerini oluşturuyordu<sup>48</sup>.

Osmanlı İmparatorluğu’nda vergiler şer’i vergiler ve örfi vergiler olmak üzere iki kısımda toplanmaktaydı. Şer’i vergiler; zekât, öşür, haraç ve cizyeden oluşuyordu. Osmanlı İmparatorluğu’nda uygulanan aşar, ağnam, gümrük resmi en önemli vergiler arasında yer alıyordu. Örfi vergiler devletin devamlı ve olağanüstü ihtiyaçları için padişahın emirleriyle konmuş ve alınmış vergilerdir<sup>49</sup>.

---

<sup>45</sup> Abdullah Mutlu, **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009, s.55.

<sup>46</sup> Nezih Varcan, **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:208, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:43, Eskişehir, 1987, s.5.

<sup>47</sup> Sabahattin Benlikol, Hilal Müftüoğlu, **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:2000-25**, İstanbul, Ağustos 2000, s.7.

<sup>48</sup> Nihat Edizdoğan, A. Niyazi Özker, **Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002, s.2.

<sup>49</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2006, s.28.

Böyle bir kamu gelirleri düzeninde devlet gelirlerinin fethedilen toprakların genişliğine ve zenginliğine bağlı olduğu açıktır. Bu topraklar arttıkça bölgelerdeki kamu görevlilerine daha fazla tımar, zeamet dağıtılıyor, onlar da merkezi hükümet için daha fazla asker besleyebiliyorlardı. Böylece merkezin askeri gücü de artıyor, yeni toprakların kazanılması mümkün oluyordu<sup>50</sup>.

### ***Yeni ve Yakınçağ***

Bu dönemin temel karakteristiği federal egemenliklerin yerini ulus devlete bırakması ve ortaçağ komün yönetiminden sanayi kentine doğru bir dönüşümün yaşanmış olmasıdır. Bu dönemde Batılı ülkelerde oluşan kurum ve olgularda bilimsel alanda pozitivizm, ekonomik alanda kapitalizm, dinsel alanda laisizm ve kültürel alanda da liberalizm hâkim olmuş ve *ortaçağın hristiyan etiği* yerini *yeniçağın ticaret etiğine* bırakmıştır. Arkasından gelen yakın çağla birlikte Aydınlanma Çağı, Amerikan Bağımsızlık Savaşı ve Fransız Devrimi ile öne geçen *halk istenci* ve *halkın genel gücü* kavramları demokrasilerin çağdaş anlamda gelişme süreçlerini başlatmıştır. Böylece *kutsal mülkiyetten vergilendirilmiş kazanç kutsaldır* düşüncesine doğru bir geçiş yaşanmıştır<sup>51</sup>.

Bu dönemin vergilendirme anlayışını incelerken Fransa ve İngiltere'yi ele almak yararlı olacaktır. Son olarak da kısaca Türkiye'deki vergileme tarihçesine değinilecektir.

#### **• Fransa**

18. yüzyılda Fransa'da gelişmiş olan fizyokrasi akımı taraftarları liberalizmin öncülerindedir. Zamanın tanınmış devlet adamlarından Turgot (1727-1781) ve bu akımın kurucularından Dr. Quesnay (1739-1817) gibi eserleri hala okunan ünlü

---

<sup>50</sup> Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.47.

<sup>51</sup> Canbay, **a.g.e.**, s.44.

kimseler vardır. Bunlar devlet müdahalesine karşıdır ve toplum hayatının tabi nizam kurallarına göre işlediğine inanırlar<sup>52</sup>.

Gelişmiş ülkeler içinde vergi sistemini modern hale en geç getireni Fransa'dır. Fransız vergi sistemi genellikle her biri ayrı ayrı çok ilginç olan şu üç temel aşamayı geçirmiştir: 1) Eski Rejim; 2) İhtilal ve 19. yüzyıl; 3) 20. yüzyıl reformları<sup>53</sup>.

Fransa, gelir vergisine geçişi iki aşamada (1914 ve 1917) gerçekleştirdikten sonra, 1948 reformu ile İngiliz ve Alman sistemine yaklaşmaya çalışmış ve 1959'da yapılan değişiklikler sonunda sedüler vergilerin alanını sınırlandırarak, gelir vergisine modern bir kimlik kazandırmak istemiştir. Bağımsız bir kurumlar vergisinin doğuşu, Fransa'da oldukça yenidir. Gerçi 1917 tarihli Fransız gelir vergisi, sermaye şirketlerinin gerek dağıtılan, gerekse dağıtılmayan kazançlarını yükümlü kılmaktaydı. Fakat gerçek anlamda bir kurumlar vergisinin kabulü, 1948 yılına rastlamaktadır<sup>54</sup>.

#### • İngiltere

Gelir vergisinin öncüsü olan İngiltere'de 1972 reformu ile –ki 1973-1974'de yürürlüğe girmiştir- önemli değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca İngiltere'de 1965 yılına kadar ayrı bir kurumlar vergisi mevcut değildi. Şahıs şirketlerinin ortakları gelir vergisi ve munzam vergi ödüyorlardı. 1965'te "Finance Act" ile kurumlar vergisi ihdas edilip bu duruma son verildi<sup>55</sup>.

Birinci Dünya Savaşı öncesinde; İngiltere'de toplanan dolaylı vergilerin önemli bir kısmını "Kahvaltı Masası Yükümlülükleri" (Breakfast-table Duties) olarak bilinen çay, şeker, kahve, kakao gibi kalemler üzerinden alınan vergiler oluşturmaktaydı. Savaştan sonra ise bu vergiler, "Günah Vergileri" (Sin Taxes)

---

<sup>52</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s.22-23.

<sup>53</sup> Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.397.

<sup>54</sup> Canbay, **a.g.e.**, s.51.

<sup>55</sup> Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.396-397.

denilen tütün ve alkol üzerinden alınan vergilere yerini bırakmıştır. İngiltere 1. Dünya Savaşı boyunca yeni tüketim vergileri yürürlüğe koymuştur<sup>56</sup>.

- **Türkiye**

Türkiye'nin Tanzimattan önceki vergi düzeninin Osmanlı devletinin kuruluşundan başlayıp 1839'lara kadar gelen bir geçmişi vardır. Bu konuda, Büyük Selçuklu İmparatorluğu büyük ölçüde örnek olmuştur. Ayrıca yüzyıllar boyunca daha birçok İslam ve Hristiyan ülkelerinin vergi usulleri Osmanlı vergi sistemine etki yaptıkları gibi ayrıca yeni halk kitlelerini idaresine alması ve birbirinden farklı coğrafi bölgeleri fethedişi de sisteme yeni yeni değişme ve ilavelerin yapılmasını gerekli kılmıştır. Osmanlı yönetimi, zirai ve mali sistemde hiçbir zaman tek bir genel kanunu esas olarak bütün imparatorluğa uygulamak istememiştir. Aksine, iktisadi imkânları farklı bölgeler için mahalli mali kanunlar düzenlenmesine özen göstererek kanunların mahallinde uygulama kabiliyetini arttırmıştır<sup>57</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti Osmanlı İmparatorluğu'ndan ortaçağ kalıntısı bir vergi sistemi devralmıştır. Osmanlı Devleti, teokratik yapısının doğal bir sonucu olarak vergi sistemini de şeriat ve fıkıh hükümlerine göre düzenlemiştir<sup>58</sup>. Cumhuriyetin ilk yıllarında tarım gelirleri üzerinden alınan Aşar'ın kaldırılmasıyla gelir vergilerinde bir düşme yaşanmıştır<sup>59</sup>.

1 Ocak 1961 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanununun yenilenmesi; Kurumlar Vergisi Kanununun da önemli ölçüde değiştirilmesi vergicilik bakımından önemli olaylardır. Bu değişiklik ile, *Gelir Vergisinde*; tarımsal kazançlar vergi kapsamına alındı, esnaf muaflığı daraltıldı, servet beyanı kondu, İmparatorluk döneminden beri ağnam resmi veya sayım vergisi

---

<sup>56</sup> Canbay, a.g.e., s.54.

<sup>57</sup> Erdoğan Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Genişletilmiş 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/, Ankara, 2005, s.128.

<sup>58</sup> **“Vergi Özel İhtisas Komisyonu” Raporu**, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, TOBB Yayınları No: Genel:244;BÖM:8, Aydoğdu Ofset, Ankara, 1992, s.10.

<sup>59</sup> **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT:2454-ÖİK:510, Ankara, Temmuz 1996, s. 27.

adlarıyla uygulana gelen Hayvanlar vergisi 1.1.1962 tarihinden itibaren kaldırıldı, *Kurumlar Vergisinde*; sermaye şirketleri ve kooperatiflerde kurumlar vergisi oranı %20'ye çıkartıldı, dar mükellefiyetin konusu dışında kalan bazı iratlar mükellefiyet konusuna dâhil olundu, gelir vergisinde yer alan vergi güvenlik müesseselerinden asgari kar hadlerinin kurumlara da tatbiki sağlandı<sup>60</sup>.

1982 yılında vergi yargısında önemli bir reform gerçekleştirilmiş ve hukuki niteliği ciddi bir tartışma konusu haline gelen İtiraz ve Temyiz Komisyonları kaldırılarak Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri kurulmuştur. Vergi Yargısına ilişkin usul hükümleri de İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almıştır<sup>61</sup>.

### III. VERGİLEME SINIRLARI

Kuşkusuz ki vergi, zorunlu bir yükümlülüktür ve devletin egemenlik hakkına dayanılarak alınmaktadır. Bu egemenliğin göstergesi ise, yasadan kaynaklanan emretme ve yaptırım gücüdür. Bu durumda, vergileme yetkisinin kullanımının bir sınırının olup olmayacağına veya hangi düzeyde olacağına araştırılması, hem vergilemeden beklenen en verimli hâsılatın elde edilmesi, hem de yükümlülerin vergiye olan tepkilerinin minimuma indirilmesi bakımından oldukça önem arz etmektedir<sup>62</sup>.

#### A. Vergilemenin Hukuki Sınırı

Devletin, kanuna dayanarak vergi alması hakkına tarihte ilk kez 1215 tarihli ünlü İngiliz anayasa belgesi Magna Carta (Büyük Ferman)'da yer verilmiştir<sup>63</sup>. 1628 İngiliz Haklar Dilekçesinde de temsilsiz vergi olmaz ilkesi önemli bir yer tutmaktadır.

<sup>60</sup> Genç Osman Yaraşlı, **Türkiye'de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/367, Ankara, 2005, s.21.

<sup>61</sup> "Vergi Özel İhtisas Komisyonu" Raporu, **a.g.e.**, s.11.

<sup>62</sup> Halit Çiçek, Mehmet Karakaş, Abdunnur Yıldız, **Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2008, s.10.

<sup>63</sup> Kamil Tüğen, **Devlet Bütçesi**, Bassaray Matbaası, İzmir, 2006, s.6.

Aynı ilkenin ihlalinin Amerikan Bağımsızlık Hareketinin başlamasında oynadığı rolde bilinir<sup>64</sup>. 1789 ihtilaline kadar Krallar ülkeyi istedikleri gibi yönetmişler ve vergi salmışlardır. İhtilalle birlikte tesis edilen meclis (Etats Généraux), verginin alınmasını milletin rızasına dayandıran kanunu öncelikle çıkarmıştır<sup>65</sup>. Osmanlı İmparatorluğunda padişahın vergilendirme gücünü sınırlandırmaya yönelik ilk belge 1808 tarihli Sened-i İttifaktır. 1839 yılında ilan edilen Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile padişah tek taraflı iradesi ile vergilendirme gücünü sınırlandırmış ve uygulamayı denetlemek üzere Meclis-i Ahkâmı Adliye adlı bir meclis kurmuştur. Daha sonra padişah, 1856 ve 1875 yıllarında ilan edilen Islahat ve Adalet Fermanları ile vergilendirme konusunda batılı ülkelerin baskısı ile belli ilke ve kurallara uymayı üstlenmiştir<sup>66</sup>.

Kanunlar, yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından, Anayasa'nın 88 ve 89. maddelerinde belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yürürlüğe konulan yazılı hukuk kurallarıdır. Kanun metinleri, toplum için uyulması zorunlu, genel, soyut ve sürekli hükümler içerirler. Belirli bir kişi veya olaya göre değil, aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanırlar. Dolayısıyla vergi kanunları ile vergileme alanında konulan yükümlülükler genel ve objektif nitelik taşımaktadır<sup>67</sup>. 1982 Anayasası'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının, "Siyasi Haklar ve Ödevler" adı altındaki dördüncü bölümünün "Vergi Ödevi" başlığındaki 73. Maddesinin ilk fıkrası, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." şeklinde düzenlenmiştir. Bu hüküm vergileme yetkisine bir sınır getirmektedir. Bu sınıra göre, herkesin mali gücünü aşmayacak şekilde vergi alınmalıdır.

---

<sup>64</sup> Ahmet G. Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", <<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>>, (05.10.2010), s.148.

<sup>65</sup> Tüğen, a.g.e., s.7.

<sup>66</sup> Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>>, (05.10.2010), s.132.

<sup>67</sup> Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi Ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.19.



## B.Vergilemenin Ekonomik Sınırı

Vergilemenin hukuki yollarla sınırlandırılmaması durumunda dahi, ekonomik olarak bir sınırın olması kaçınılmazdır. Çünkü kamu gelir ve giderleri milli gelir veya servetin bir kısmıdır ve bundan dolayı her iki büyüklüğün hacmi milli gelir düzeyiyle sınırlıdır<sup>68</sup>. Devletin, vergileme yetkisini teorik olarak milli gelirin tamamının alındığı noktaya kadar sürdüreceği söylenebilir. Vergileme açısından bu, ekonomik sınır olarak kabul edilebilir. Ancak, ulusal ekonominin kamu ve özel kesimden oluştuğu hiçbir ülkede uygulamada buna imkân yoktur. O halde, vergilemenin bir ekonomik sınırının olması gerekmektedir<sup>69</sup>.

Vergilemenin ekonomik sınırı, aşılması durumunda üretken kapasitenin zarar göreceği, ekonomik özendiricilerin zayıflayacağı, vergiye karşı direnmenin meydana geleceği ve ağır idari yüklerin ortaya çıkacağı bir sınır olarak tanımlanabilir. Bu etkilerin, hiçbir ek vergi geliri elde edilemeyecek ölçüde olumsuz olması durumunda mutlak bir sınırdan söz edilebilir. Bununla birlikte, mutlak sınır pek söz konusu değildir. Dolayısıyla vergilemenin ekonomik sınırı, vergilerin bu noktanın ötesinde artırılması ile birlikte meydana gelecek zararın, daha büyük kamu harcaması ve daha düşük enflasyonun sağlayacağı faydalardan fazla olacağı bir nokta olarak kabul edilir<sup>70</sup>.

Vergilemenin iktisadi sınırının ne olması gerekeceğini önceden belirlemek mümkün değildir. Çünkü bu sınır, ülkelerin gelişmişlik düzeyine, fert başına düşen gelire, ekonomik sistemin çeşidine, siyasal ve konjonktürel yapıya, iktidardaki politika aktörlerinin hedef ve programına ve toplumun sosyal ve psikolojik yapısına ve diğer birçok faktöre bağlı olarak oluşmaktadır<sup>71</sup>.

Vergilemede sınır aşılabilecek olursa vergi cebri, karşılıksız ve göze görünür bir kamu geliri olduğu için vergi yükümlüleri bakımından zor tahammül edilir hale gelir.

<sup>68</sup> Çiçek, Karakaş, Yıldız, **a.g.e.**, s.15.

<sup>69</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.177.

<sup>70</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.177.

<sup>71</sup> Çiçek, **a.g.e.**, s.34.

Konunun bu yönü göz önünde tutularak biri fizyokratlar, diğeri modern iktisatçılar tarafından iki ölçüt ileri sürülmüştür. Fizyokratlara göre vergi, vergi yükümlülerinin ferdi gelirlerinin asla %20'sini aşmamalıdır. Modern iktisatçılardan Colin Clark vergi hududunu milli gelire göre belirlemekte ve bir ekonomide milli gelirin %25'ini geçmemelidir, demektedir. Colin Clark'a göre vergiler bu oranı aşarsa, iş adamlarının teşebbüs ruhu zarar görür, işçiler ücretlerinin artırılması talebinde bulunurlar, enflasyondan yararlanan sosyal tabakalar borçlular, müteşebbisler baskılarını artırmaya başlarlar. Colin Clark'ın görüşlerinin bir temele dayandığı muhakkaktır; vergilerin hududu konusunda ifade edilen oran, ilmi esaslara dayanılarak belirtilmiş bir oran olmaktan daha çok, tecrübelerle dayanılarak ifade edilmiş bir orandır. Esasen bu konuda bütün kamu gelirleri için genel kabul görmüş bir oran ileri sürmek olanaksız olduğu gibi vergiler için de olanaksızdır<sup>72</sup>.

Vergilemenin ekonomik sınırı, genellikle bir ülkede belli bir dönemde öngörülen vergi kapasitesi ve fiili durumu yansıtan vergi gayreti arasındaki ilişkiye göre belirlenmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir ülkenin vergi kapasitesi tam olarak kullanıldığı zaman, vergilemenin ekonomik sınırına ulaşılmış olacağı kabul edilmektedir<sup>73</sup>.

## 1. Vergi Kapasitesi

Kamu giderlerinin karşılanabilmesi bakımından, toplumun vergiye dayanma gücünün sınırlarını ifade eden; teorik olarak mükelleflerin kendileri ve ailelerinin yaşamlarını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gücün üzerindeki kısmı yansıtan vergi kapasitesi, ülke düzeyinde bakıldığında, tüm mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin toplamı olarak ifade edilebilir<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.223.

<sup>73</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.178.

<sup>74</sup> Fatih Saraçoğlu, "Vergi Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye'de Vergi Kapasitesi", <[http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik\\_Calismalar/Makaleler/Makale\\_16.pdf](http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_16.pdf)>, (07.10.2010).

Vergi kapasitesi ya da sınırı, bir ülkede belirli bir dönemde vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli ifade etmektedir. Başka bir deyişle bir ülkede mevcut mükelleflerin gelir, servet ve harcama grubuna giren vergilerden belirli bir dönem içerisinde ödeyecekleri vergi toplamıdır<sup>75</sup>.

Bir ülkede vergi kapasitesini belirleyen birçok unsur vardır. Bunlar; ekonomik, toplumsal ve siyasal unsurlar olmak üzere 3 başlık altında toplanabilir. *Ekonomik unsurlar şunlardır:*

**Kişi Başına Gelir Düzeyi:** Kişi başına gelir düzeyinin yüksekliği, vergi kapasitesini artırıcı bir özelliğe sahiptir. Çünkü diğer unsurların sabit olduğu varsayımı altında, kişilerin daha yüksek gelire sahip olmaları, devletin daha kolay vergi alabileceği ekonomik potansiyeli göstermektedir. Bu nedenle, kişi başına gelir düzeyinin yüksek olduğu ülkelerde diğer ülkelere göre vergi kapasitesinin yüksek olması söz konusudur<sup>76</sup>.

**Gelir Dağılımı:** Gelir dağılımının vergi kapasitesi üzerindeki etkisi, gelir dağılımının nispeten adil olup olmamasına göre değişmektedir. Genellikle gelir dağılımında adaletsizliğin arttığı durumlarda vergi kapasitesinin daha yüksek olacağı söylenebilir<sup>77</sup>.

**Ekonominin Dışa Açıklığı:** Toplam dış ticaretin, yani ithalat ile ihracat toplamının GSMH'ya oranı ekonominin dışa açıklığının göstergesidir. İhracat ve ithalatın artmasına paralel olarak gümrük vergi ve resimleri artmaktadır. Dış ticaret, uluslar arası iş bölümünde ortaya çıkan gelişmelere uygun olarak, içerdeki kaynak dağılımını etkilemekte ve iktisadi yapının yeniden şekillenmesine neden olmaktadır. Uzun dönemdeki bu gelişme vergi sisteminin bileşimini de değiştirmektedir<sup>78</sup>.

---

<sup>75</sup> Günay Deniz Dursun, "1990-2006 Yılları Arası Türkiye'nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma", **Maliye Finans Yazıları**, Yıl:22, Sayı:79, <<http://www.mmd.org.tr/eserler/79.%20Sayı%20MAKALELER.doc>>, (07.10.2010), İstanbul, Nisan 2008, s.49.

<sup>76</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.178-179.

<sup>77</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.179.

<sup>78</sup> Saraçoğlu, **a.g.m.**

**Ekonominin Monetizasyonu:** Ekonominin monetizasyonu (parasallaşması) da vergi kapasitesini belirleyen bir diğer unsurdur. Çünkü bir ekonomide bazı kesimlerin üretim ve tüketimi kendi içlerinde gerçekleştirmesi, özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerin uygulama alanını daralttığından, vergi kapasitesinde azalışa neden olmakta, parasallaşma derecesinin yükselmesi ile birlikte vergi kapasitesi de artmaktadır<sup>79</sup>.

*Toplumsal unsurlar şunlardır:*

**Vergi İdaresinin Ahlaki ve Teknik Açından Yeterliliği:** Gelir idaresinin yeniden yapılandırılarak fiziki koşulların iyileştirilmesi vergi kapasitesinin kavranabilmesi bakımından yarar sağlayacaktır. Vergi kapasitesine ulaşılabilmesi bakımından vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi gerekmektedir. Ancak nitelikli personelin azlığı bunu engellemektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi bakımından en önemli unsur, denetimdir. Vergi denetiminin yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmesi vergi kayıplarının önlenerek, vergi kapasitesine ulaşılabilmesi bakımından önem arz eder. Ancak denetim elemanlarının iyi yetişmelerine rağmen sayıca yetersiz olmaları vergi inceleme oranlarının düşük gerçekleşmesine neden olmaktadır<sup>80</sup>.

**Mükelleflerin Dürüstlüğü:** Vergi sisteminin başarısı, vergi kanunlarının ve vergi idaresinin etkinliğinin yanı sıra, mükellef kitlesinin bilinçli olmasını da gerektirmektedir. Mükelleflerde vergi bilincinin yerleşmesi bakımından idareye önemli görevler düşmektedir. Bu açıdan vergi aflarına gidilmemesi, kamu harcamalarında şeffaflık sağlanması, vergilemede adaletin sağlanması gibi yollarla mükellefler bilinçlendirilerek vergi kapasitesinin daha etkin kullanımı sağlanabilecektir<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> Muter, Çelebi, Sakıncı, a.g.e., s.179.

<sup>80</sup> Saraçoğlu, a.g.m.

<sup>81</sup> Saraçoğlu, a.g.m.

**Siyasi Faktörler:** Siyasi bakımdan vergi kapasitesi, iktisadi bakımdan vergi kapasitesinden farklıdır. Siyasi bakımdan vergi kapasitesi, kaynakların ne kadarının kamu sektörüne aktarılıp, devlet tarafından kullanılacağı konusunda siyasi otoritenin kararına dayanmaktadır. Siyasi organların vergi ile ilgili kararlarını belirleyen siyasi kaygılar vergi sınırına ulaşılmasını engellemektedir. Bu kaygılar politikacıların, devletin iktisadi hayata müdahalesi ile ilgili değer yargılarını, vergiler konusunda alınacak kararların kendi seçilme şanslarına yapacağı etkileri değerlendirmelerini kapsamaktadır<sup>82</sup>.

Vergi kapasitesini belirleyen unsurların vergi kapasitesi üzerindeki nispi etkilerinin ülkeler açısından farklılık göstermesinin yanı sıra, bu unsurların tamamının dikkate alınması durumunda dahi, vergi kapasitesinin tam olarak belirlenmesi oldukça zor, hatta imkânsızdır. Vergi kapasitesinin tam olarak belirlenememesinin temel nedeni, bu sınırların esnek olmasıdır<sup>83</sup>.

## 2. Vergi Gayreti

Vergi kapasitesinin, belli bir dönemdeki vergilenebilir ekonomik potansiyeli gösteren tahmini bir değer özelliğine sahip olmasına karşın, fiili vergi gayreti, aynı dönemde elde edilen vergi hâsılatının GSMH'ya oranını ifade etmektedir. Vergi gayreti ise, fiili vergi gayretinin vergi kapasitesi modelinden bulunacak vergi rasyosuna bölünmesi ile elde edilecek bir değerdir.

“Vergi Gayreti=Fiili Vergi Gayreti/Vergi Kapasitesi Modelinden Bulunacak Vergi Rasyosu”<sup>84</sup>.

Gerçekleşen vergi gayreti, vergi kapasitesinin üzerinde ise yüksek bir vergi gayretinden, kapasitenin altında gerçekleşmişse de düşük bir vergi gayretinden bahsedilebilir<sup>85</sup>.

---

<sup>82</sup> Saraçoğlu, **a.g.m.**

<sup>83</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.179.

<sup>84</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.179.

Vergi gayreti, mali yönetimin etkinliği ile yakından ilgilidir. Gerek, vergi idaresinin gerekse mali mevzuat ve mali yargının etkinliği, mükelleflerin vergiye karşı duydukları tepkiler ve eğitim düzeyi vergi gayretini etkilemektedir. Vergi uygulamasından ümit edilen sonuçların gerçekleştirilmesi, vergi gayretinin en etkin düzeyde tutulmasını gerekli kılmaktadır<sup>86</sup>.

### **C. Vergilemenin Mali Sınırı**

Genellikle, vergi oran ve miktarlarının artırılması veya yeni vergiler konulması suretiyle, vergi gelirlerinin arttırılabileceği düşünülmektedir. Fakat, 18. Yüzyılda J. Swift'in de bir eserinde belirttiği gibi, vergilemede iki kere iki her zaman dört değil, bazen de ancak bir eder. İpek ve şarap üzerinden alınan gümrük vergilerini örnek gösteren Swift, vergilendirilen malların fiyatını aşırı derecede arttıran gümrük oranlarının iki katına çıkarılması olayının daha önceye kıyasla daha çok değil, aksine daha az gelir sağlamasına yol açtığını kanıtlamaya çalışmıştır. Çünkü tüketiciler, gümrük vergilerindeki artış nedeniyle fiyatı yükselen malları satın alamamaktadırlar. Swift'in bu tespiti, vergi çarpım tablosu olarak nitelendirilmiştir<sup>87</sup>.

Vergilemenin mali sınırı ile ekonomik sınırı arasında birçok ortak nokta vardır. Hatta bir bakıma ikisi de iç içedir. Fakat mali sınır ekonomik sınıra oranla daha esnekler. Fakat bu esneklik, vergi oranlarındaki artışla düz orantılı olmayabilir. Çünkü yeni bir vergi konulduğunda veya bir verginin oranı yükseltildiğinde, yükümlüler bazen o verginin konduğu malın tüketiminden vazgeçebilmekte, bazen ikamesi mümkün olan daha düşük vergili başka bir malın tüketimine yönelmekte, bazen de vergi kaçırma yollarını deneyebilmektedirler. Bu davranışlar vergilemenin mali sınırı kavramıyla açıklanmaktadır. İşte bu sınır, var olan bir verginin oranının arttırılmasına rağmen, vergi gelirlerinde artık bir artışın görülmediği veya yeni

---

<sup>85</sup> Dursun, **a.g.m.**, s.50.

<sup>86</sup> Akdoğan, **a.g.e.**, s.174-175.

<sup>87</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.180.

konulan bir vergiye rağmen vergi hâsılatında bir değişikliğin olmadığı nokta olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>88</sup>.

Vergilemenin mali sınırı, vergiler arttırılmak istendiği halde vergi gelirlerinin artış göstermediği noktadır. Bu durumda, vergilemede mali sınıra ulaşılmış olmaktadır. Vergilemenin mali sınırını belirleyen temel unsur vergi yüküdür<sup>89</sup>.

## 1. Vergi Yüğü

Teoride uzun süreden beri sorunları ile ilgili olarak üzerinde durulan vergi yükünün, uygulamada hesaplanma ve tahmin edilme çalışmaları 20. yüzyılda yapılmaya başlamıştır. Özellikle son çeyrek yüzyıl içinde vergi yükü tahminleri ve vergi yükü üzerindeki çalışmalar İngiltere, A.B.D., İsviçre, Kanada, Almanya, Fransa, Hindistan gibi ülkelerde artmıştır. Vergi yükü hesaplamalarının ilk olarak yapıldığı İngiltere’de vergi yükü tahminleri Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra İngiltere Kraliyet İstatistik Kurumu Başkanı Herbert Samuel’in öncü çalışmaları ile başlamış, sonraları “Colwyn Komitesi”nin çalışmalarıyla geliştirilmiştir. 1943 yılında G.F. Shirras ve Rostas’ın yayınlanan “Britanya Vergileme Yüğü” adlı yapıtı geniş bir çalışma olarak kabul edilmiştir. A.B.D.’de ise, ilk incelemeler 1936-1937 yıllarında yapılmıştır. R.A. Musgrave, R.S. Tucker, G.A. Bishop, E. Rolph gibi maliyeciler özellikle vergi yükü hesaplarının gelişmesine katkıda bulunmuşlardır. Türkiye’de vergi yükü konusu 1950 yılından sonra ele alınmış fakat teorik olmuştur. Vergi yükü hesaplarına ait denemeler ise henüz başlangıç aşamasındadır<sup>90</sup>.

Ekonomide tam istihdam hali varsa fiyat istikrarını bozmak istemeyen bir hükümet kamu harcamalarını vergi olarak finanse etmek zorundadır. Vergi fertlerin satınalma gücünü azaltacağından onları bazı özel mal ve hizmetlerden bir miktar fedakârlıkta bulunmaya yöneltir<sup>91</sup>. Verginin karşılıksız bir ödeme oluşu, onun bir yük

---

<sup>88</sup> Çiçek, Karakaş, Yıldız, **a.g.e.**, s.16.

<sup>89</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.180.

<sup>90</sup> Edizdoğan, **a.g.e.**, s. 181-182.

<sup>91</sup> Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, Y. Güryay Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2565, İktisat Fakültesi Yayın No: 441, Maliye Enstitüsü Yayın No: 62, İstanbul, s.138.

olarak algılanması sonucunu doğurur. Vergi sadece onu ödemek zorunda olan kişiler üzerinde değil, aynı zamanda toplum açısından da bir yük olarak kabul edilir. Çünkü devlet her yıl gayrisafi milli hâsıladan belirli bir miktarı vergi yoluyla özel kesimden kamu kesimine aktarmaktadır. Bunun neticesinde vergi toplum üzerinde de bir yük oluşturmaktadır<sup>92</sup>. Fertlerin satın alma gücünün devlet kesimine vergileme ile aktarılmasının yükünü toplum içindeki bazı kişilerin çekmesi kaçınılmaz bir sonuçtur. Verginin telafi edilebildiği özel durumlar dışında, mutlaka bazı insanlar satın alma güçlerinin vergi nedeniyle azalmasına bağlı olarak, fedakârlıklara katlanmak zorunda kalacaklardır. Daha az tüketme, daha az tasarruf etme, mallar arasındaki tüketim bölünüşünü değiştirme vb. gibi farklı biçimlerde ortaya çıkacak bu yük, bireysel planda olduğu kadar, ülkenin bütünü açısından da sonuçlar yaratır. Eğer sorun, bireysel vergi nedeniyle katlandıkları fedakârlıkların incelenmesi ise bireysel vergi yükünün, ülkenin bütünü bakımından ortaya çıkan ekonomik değişikliklerin incelenmesi ise toplumsal vergi yükünün bilinmesi gerekir<sup>93</sup>.

Vergi yükü çok açık olmayan bir kavramdır. Vergi yükünün hesaplanmasına ilişkin çalışmalarda kavram teknik açıdan ele alınmakta, maliye literatüründe ise yazarların değer yargılarına göre bu kavrama değişik anlamlar yüklenmektedir<sup>94</sup>. Çok basit bir şekilde ifade etmek gerekirse, vergi ödenmesi bir yük teşkil etmektedir. Çünkü mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin; makro açıdan ise toplumun gelirlerinin, özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasını sağlamaktadır<sup>95</sup>.

Bir ülkede ödenen toplam vergi miktarının GSYH'ye oranı olan vergi yükü, iktisadi kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına tahsis edilen bölümüdür. Vergi yükü, bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar ekonomik büyüme, gelir

---

<sup>92</sup> Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Eylül 2003, s.173.

<sup>93</sup> Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi Bütçe Ve Borçlanma**, Beşinci Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2006, s.118.

<sup>94</sup> Abdullah Tekbaş, Gökhan Dökmen, "Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı", **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, <[http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/153/atekbas\\_gdokmen.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/153/atekbas_gdokmen.pdf)>, (10.10.2010) s.196.

<sup>95</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s.269.



dağılımı ve ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro hedeflerin belirlenmesi açısından da önemlidir<sup>96</sup>.

Vergi yükünün hesaplanması; vergi adaletini sağlamak, uluslar arası karşılaştırmalar yapmak, vergi kapasitesini saptamak ve mükellefin vergiye karşı tepkisini kontrol altına almak bakımından önemlidir. Vergi yükünün ağır olması ise mükelleflerin vergiye karşı tepki göstermesine neden olacaktır<sup>97</sup>.

## 2. Vergi Yüğü Türleri

Vergi yüküne kavram olarak açık bir tanım getirilememesi yanında, yapılan tanımlar amaç ve kapsama göre farklılaşabilmektedir<sup>98</sup>. Vergi yükünün hesaplanmasına ilişkin çalışmalarda kavram teknik açıdan ele alınmakta, maliye teorisinde ise yazarların değer yargılarına göre bu kavrama değişik anlamlar verilmektedir<sup>99</sup>.

### • *Toplam Vergi Yüğü*

Toplam vergi yüğü, herhangi bir toplumun belirli bir dönemde (genelde 1 yıl) vergi ödeme kapasitesini gösterdiği için daha yararlı bir kavramdır<sup>100</sup>. Toplam vergi yüğü, bir ülkede devletin belirli bir dönemde topladığı tüm vergilerin gayrisafi milli hâsılaya oranıdır<sup>101</sup>.

---

<sup>96</sup> Nihat Işık, Efe Can Kılınç, **OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü Ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz**, K MU İİBF Dergisi, Yıl:11, Sayı:17, Aralık 2009, <<http://iibfdergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/aralık2009/147-173.pdf>>, (10.10.2010), s.150.

<sup>97</sup> Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s.180.

<sup>98</sup> Abuzer Pınar, **Türkiye’de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişmeler ve Vergi Yüğü (1980-1990)**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:47, Sayı:3, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5213.pdf>, (01.11.2010).

<sup>99</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.262.

<sup>100</sup> Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.270.

<sup>101</sup> Pehlivan, **a.g.e.**, s.174.

Toplam vergi yükü, en basit şekliyle vergi ve benzeri ödemelerle toplum geliri arasında kurulan bir rasyodur. Bu rasyonun temsil ettiği değerin anlamlı olabilmesi pay ve payda değerlerinin doğru bir biçimde tanımlanmasına bağlıdır. Uluslar arası vergi yükü karşılaştırmalarında toplum geliri olarak Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla esas alınmaktadır. Vergi ve benzeri ödemeler olarak da ülkemizde OECD sınıflaması ile tutarlı olarak aşağıdaki gelirler dikkate alınmaktadır:

- genel bütçe vergi gelirleri,
- mahalli idarelerin vergi, resim, harç gelirleri ile genel bütçe gelirlerinden aldığı paylar,
- sosyal güvenlik katılımları (parafiskal gelirler)
- vergiye bağlı fon gelirleri<sup>102</sup>.

- ***Toplumsal Vergi Yükü***

Bu vergi yükünde, vergi ve milli gelir değerleri yanında nüfus unsuru da yer alır. Bu şekliyle toplumsal vergi yükü, toplam vergi yükü ile birlikte nüfus değişkenini de içine alan daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Bu tanımlamaya göre toplumsal vergi yükü; vergiler, gelir ve nüfusun fonksiyonudur<sup>103</sup>.

- ***Bölgesel Vergi Yükü***

Vergi ve gelirler arasındaki ilişkiler; iktisadi, sosyal, coğrafi, vb. bakımlardan homojen özelliklere göre belirlenen bölgeler için de hesaplanabilir. Bu çeşit hesaplamalar bir bakıma ülkeler arasındaki vergi yükü karşılaştırmalarına benzetildiği gibi, özellikle bölgeler arasındaki vergi dengesizliklerinin ortaya konulabilmesi, mali dengeleme (tevzin) yönünden gerekli düzenlemelerin yapılabilmesi bakımlarından önem taşır<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> Orhaner, **a.g.e.**, s.182.

<sup>103</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.182.

<sup>104</sup> Edizdoğan, **a.g.e.**, s.190.

- ***Sektörel Vergi Yüğü***

Belirli bir sektörden elde edilen gelir ile bu sektörün ödediği vergi arasındaki oransal ilişki, sektörel vergi yükünü verir. Böylece ekonomide bir sektörün üzerindeki vergi yükü hesaplanmış olur (hizmet sektörü, ihracat sektörü vb.)<sup>105</sup>. Sektörel vergi yükününün hesaplanması ile ekonomide hangi sektörün daha ağır vergi yükü taşıdığını görmüş oluruz.

- ***Gelir Gruplarına Göre Vergi Yüğü***

Gelir büyüklüklerine göre sınıflandırılmış yükümlülerce devlet ve diğer kamu kuruluşlarına belirli bir devrede (genelde bir yıl) yapılan vergi ve vergi benzeri ödemelerin bu kişilerin aynı dönemdeki gelirlerine oranıdır<sup>106</sup>.

Gelir grupları bakımından vergi yükünün incelenmesi ile vergi ve gelir ilişkisi vergi adaleti bakımından ele alınacağından, gelir ölçülerine göre vergilerin etkisi ortaya çıkabilmektedir. Ancak bunun için önce ülkedeki gelir dağılımı hakkında yeterli bilgilere sahip olmak gerekir. Bu bakımdan, gelir dağılımı ve tüketim yapısı hakkında yeterli istatistikî bilgiye sahip olmayan az gelişmiş ülkelerde gelir grupları bakımından vergi yükü hesabı yapmak olanağı bulunmamakta ya da çok eksik hesaplarla yetinilmek zorunda kalınmaktadır<sup>107</sup>.

- ***Bireysel Vergi Yüğü***

Bir verginin bireyce nihai olarak ödenmesi onun sahip olduğu iktisadi değerlerde azalmaya neden olur. Bu iktisadi değerler ya belli bir dönemde elde edilen unsurlar yani gelirdir; ya da belli bir anda sahip olunan unsurlar yani servettir. şu

---

<sup>105</sup> Kalenderoğlu, **a.g.e.**, s.120.

<sup>106</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.182.

<sup>107</sup> Edizdoğan, **a.g.e.**, s.189.

halde, kişi tarafından ödenen vergi, her Şeyden önce onun gelirinde ya da servetinde bir azalmaya yol açar<sup>108</sup>.

Bireysel vergi yükü, kişilerin ödedikleri vergi ile gelirleri arasındaki ilişkiyi gösterir<sup>109</sup>. Bireysel vergi yükü objektif ve sübjektif vergi yükü olmak üzere olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sübjektif vergi yükü, mükelleflerin vergi ödemeleri nedeniyle hissettikleri psikolojik etkilerdir. Objektif vergi yükü ise, mükelleflerin belirli bir dönemde ödedikleri tüm vergilerin elde ettikleri gelire oranlanmasıdır. Bu tanım aşağıdaki Şekilde formüle edilebilir<sup>110</sup>:

***Bireysel Vergi Yükü= Bireyin Ödediği Vergiler / Bireyin Geliri***

• ***Net Vergi Yükü***

Net vergi yükü hem ekonomi hem de bireyler bakımından düşünülebilir. Bir ekonomide toplanan tüm vergilerden, bu vergi hâsılatıyla finanse edilen giderlerden sağlanan fayda çıktıktan sonra kalan bakiye, net vergi yükünü ifade eder<sup>111</sup>. Formüle edersek;

***Net Vergi Yükü = Ödenen Vergiler - Kamu Hizmetlerinden Sağlanan Fayda / Gelir***<sup>112</sup>.

Net vergi yükü, bir ekonomide toplanan tüm vergilerden mali yardımlar ve transferler çıkarıldıktan sonra kalan kısmın milli gelire oranıdır. Bir başka ifadeyle, net vergi yükünü hesaplayabilmek için devletin vergilerle yerine getirdiği hizmetlerden sağlanan faydaların çıkartılması gerekir<sup>113</sup>. Formüle edersek;

<sup>108</sup> Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Kasım 2001, s.307.

<sup>109</sup> Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir, 2004, s.179.

<sup>110</sup> Erdoğan Öner, **Kamu Maliyesi 1**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1986/282, s.129.

<sup>111</sup> Edizdoğan, **a.g.e.**, s.191.

<sup>112</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s.271.

<sup>113</sup> Eker, **a.g.e.**, s.179.

***Net Vergi Yüğü = Ödenen Vergi - Mali Yardımlar - Transfer Harcamaları / Milli Gelir***<sup>114</sup>.

Fakat tam kamusal hizmetlerin sağladığı yararı ölçmek olanaksızdır. Yarı kamusal ve özel malların faydası ise bir dereceye kadar ölçülebilir. Bu nedenle net vergi yükü ve net yükünün hesaplanması tartışılan bir konudur<sup>115</sup>.

Vergi tanımında verginin karşılıksız bir ödeme olarak belirtilmesine rağmen vergi ödeyen kişiler kamu hizmetlerinden fayda da sağlamaktadırlar. Günümüzde vergi sadece mali araç olarak düşünülemez. Yani vergi almanın amacı sadece devlete gelir sağlamak değildir. Ancak vergi büyük ölçüde kamu hizmetlerinin finansmanı için alınır. Bu nedenle vergi ve kamu hizmetleri arasında bağlantı vardır. Kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için vergi alınır. Bu durumda net vergi yükü, ödenen net verginin yani ödenen vergi ve elde edilen faydanın bir fonksiyonudur<sup>116</sup>.

- ***Gerçek Vergi Yüğü***

Bu kavram verginin tüm etkilerini kapsar. Verginin, ekonomi üzerindeki dolaylı ve dolaysız tüm etkileri dikkate alınarak ortaya çıkardığı bütün kayıp ve kazançların birlikte düşünülmesiyle gerçek vergi yüküne ulaşılır<sup>117</sup>.

Gerçek vergi yükü bir toplumun veya bireylerin katlanmış oldukları vergi yüklerinin fiilen gerçek şeklini verir. Yukarıdaki vergi yükü tanımlarının eksik yönü vergi yansımalarını göz önüne almamasıdır. Gerçek vergi yükünde ise, bireylerin kanuni mükellefi olup fakat çeşitli şekillerde başkalarına yansıttıkları vergilerin ve başkaları tarafından kendilerine yansıtılan vergilerin göz önünde bulundurulması gerekir<sup>118</sup>.

---

<sup>114</sup> Edizdoğan, a.g.e., s.191.

<sup>115</sup> Orhaner, a.g.e., s.184.

<sup>116</sup> Edizdoğan, a.g.e., s.191.

<sup>117</sup> Eker, a.g.e., s.179.

<sup>118</sup> Kalenderoğlu, a.g.e., s.120.

Gerçek vergi yükü, bir kişinin ödemiş olduğu vergi miktarı ile yansıma yoluyla devraldığı vergi miktarının toplamından; yararlandığı kamu hizmetlerinin bedeli ile başkalarına yansıma yoluyla devrettiği vergilerin toplamının düşürülmesiyle ortaya çıkan vergi miktarının; bu kişinin gelirine oranlanması suretiyle oluşan vergi yüküdür. Gerçek vergi yükünü aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür<sup>119</sup>:

$$\text{Ger. Ver. Yükü} = (\text{Öd. Ver.} + \text{Kendine Yans. Ver.}) - (\text{Yar. Kamu Hiz. Bed.} + \text{Yans. Ver.}) / \text{Gelir}$$

### 3. Vergi Yükünü Etkileyen Faktörler

Vergi yükünü etkileyen faktörler; vergi oranları, vergi maliyeti, vergi harcamaları, vergi erozyonu ve vergi kredisi şeklinde sıralanabilir.

#### • Vergi Oranları

Vergi oranı, birim vergi matrahı üzerinden alınan vergi miktarı ya da ödenilen vergi miktarının gelire oranıdır. Buna göre, vergi oranı, mükellefin vergi borcunun vergi matrahına bölünmesiyle elde edilen bir büyüklüktür. Uygulamada gelir dilimlerine uygulanan vergi oranları artan oranlı, düz oranlı ve azalan oranlı tarifeler biçiminde düzenlenmekte ve bir vergi oranının yapısını belirlemede, marjinal ve ortalama vergi oranları arasındaki ilişkilerden yararlanılmaktadır<sup>120</sup>.

Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren çalışma oldukça önemlidir. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilir. Vergi oranları optimalin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma

<sup>119</sup> Pehlivan, a.g.e., s.174.

<sup>120</sup> Orhan, Şener, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, 8. Baskı, BETA Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Şubat 2006, s. 223-224.

yollarını ararlar<sup>121</sup>. Laffer'in temel tezi "teşviklere" dayanır. Davranışlar teşviklerle değiştirilebilir. İnsanların vergi ödemek için değil, gelir elde etmek için çalışacakları bunun tipik bir örneğidir. Bu görüşe göre ekonomik birimlerin tasarrufları vergiden sonraki "getiri oranı" tarafından belirlenmektedir. Arz yönlü iktisatçılar vergilerdeki indirimin, tasarrufları arttırarak, faizlerin düşmesine ve özellikle yatırım malı ve inşaat sektöründe büyümeye neden olacağını savunurlar<sup>122</sup>.

Arz yanlı iktisatçıların, vergi oranları ile vergi hâsılatı arasındaki ilişkiye yönelik bu öngörülerinin, özellikle gelir üzerinden alınan vergilere uygulanan dik artan oranlı vergi tarifeleri açısından etkili olabileceği düşünülebilir. Bilindiği üzere, dik artan oranlı vergi tarifelerinde, vergi oranı vergi matrahına göre daha hızlı bir artış göstermektedir. Dolayısıyla, ödemesi gereken vergi miktarının elde edeceği gelire göre daha fazla arttığını gören mükellefler, ekonomik kararlarını, belli bir noktadan sonra daha fazla çalışmamak şeklinde verebileceklerdir. Diğer bir ifadeyle, vergi oranlarının arttırılması yoluyla vergi yüklerinin artmasına izin vermeyebileceklerdir<sup>123</sup>.

#### • *Vergi Maliyeti*

Her türlü girişimin kendisine özgü olarak, büyük ya da küçük boyutta bir maliyeti vardır. Bu maliyet, en basitinden bir işin gerçekleştirilebilmesi için yapılan küçük bir hareketten, çok organize ve büyük güç birliği isteyen işlemlere kadar değişen boyutlarda ortaya çıkabilmektedir. Devletin yapmış olduğu vergileme faaliyetinin de bu anlamda bir maliyeti vardır. Vergi maliyeti, vergi uygulaması dolayısıyla katlanılan açık ve gizli maliyet unsurlarının tümünü ifade eder. Maliyetin, tüm vergilere yönelik olmak üzere toplam maliyet şeklinde belirlenmesi söz konusu olabileceği gibi, her bir vergiye yönelik olmak üzere de hesaplama yapılabilir. Devlete olan maliyet yanında mükelleflere olan maliyetlerinden de söz edilebilir<sup>124</sup>.

---

<sup>121</sup>Elif Tuay, İnci Güvenç, "Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı", **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, Kasım 2007, s.31.

<sup>122</sup>Ahmet Okur, **İktisadi Düşüncenin Evrimi**, Güleç Matbaacılık, İzmir, 2000, s.210-211.

<sup>123</sup>Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.185-186.

<sup>124</sup>Akdoğan, **a.g.e.**, s.166.

Vergilemenin açık maliyeti, gelir örgütünün merkez ve taşra kuruluşlarının faaliyetlerini gerçekleştirdiği binaların yapım, onarım, kiralama ve alternatif kullanım maliyeti ile personel, demirbaş, mobilya, mefruşat, kırtasiye, temizlik, aydınlatma, ısıtma, temsil araştırma, yayın, ulaşım ve benzeri giderleri kapsamaktadır. Diğer bir deyişle, devletin vergi toplarken yaptığı harcamalar, verginin açık maliyetini oluşturur. Vergi toplama maliyetlerinin toplam vergi hâsılatı içindeki payının yüksek olması, toplumun vergi yükünün artması anlamına gelir<sup>125</sup>.

Vergilemenin gizli maliyeti ise; mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken görüşlerine başvurdukları danışmanlarına yaptıkları ödemeler, vergi ile ilgili işleri yürütmek üzere çalıştırılan personele yapılan ödemeler, yargı aşamasına intikal etmiş davalar dolayısıyla katlanılan giderler ve benzeri diğer giderler gibi maliyet unsurlarını içermektedir<sup>126</sup>.

Açık maliyetlerin hesaplanması mümkün iken, gizli maliyetlerin hesaplanması oldukça zordur. Buna karşın, analitik tekniklerden yararlanmak suretiyle bazı yaklaşık hesaplamalar yapılabilir. Vergi maliyetinin hesaplanabilmesi, verginin tarafları olan devlet ve mükellefler açısından daha etkin uygulamaların gerçekleştirilmesini sağlayabilir. Ayrıca, mükellefler açısından, vergi ile ilgili işlemlerin sürdürülebilmesi için yaptıkları giderlerdeki artış, mükellefleri vergiden kaçınmaya yönelik bir davranış içine girmeye iterek vergi yükünden beklenen artışların gerçekleşme olasılığını azaltabilir<sup>127</sup>.

#### • *Vergi Harcamaları*

Vergi harcaması, bir vergi konulması ve uygulaması için gerekli temel bir düzenleme olmayan, bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, yönetimi kolaylaştırmak ve benzeri nedenlerle tanınan muafiyet, istisna ve

---

<sup>125</sup> Muter, Çelebi, Sakinç, **a.g.e.**, s.186.

<sup>126</sup> Akdoğan, **a.g.e.**, s.166-167.

<sup>127</sup> Muter, Çelebi, Sakinç, **a.g.e.**, s.186.



indirimlerin yol açtığı kaybı ifade etmektedir. Başka bir deyişle, vergi harcaması kavramı; vergi indirimleri, imtiyazları ve öncelikleri nedeniyle toplanamayan kamu gelirlerini belirtmekte olup, bu harcamalar; bir anlamda kamu harcaması niteliğinden sayılmaktadırlar<sup>128</sup>.

Vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik yöntemler; vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve harcama dengesi yöntemi<sup>129</sup> şeklinde üç grupta toplanabilir. Vergi harcamalarının kısa dönemde vergi yükü üzerindeki belirleyici özellikleri açıktır. Çünkü vergi uygulamalarında yer alan bu ayrıcalıklar, bazı mükellef gruplarının ödemekle yükümlü buldukları vergi miktarını azaltarak vergi yüklerini düşürücü bir etki yapmaktadır. Ancak uzun dönemde vergi yükünü ne yönde etkileyeceği, ayrıcalıkların yöneldiği alanlara ve yöneliş amaçlarının gerçekleşip gerçekleşmemesine göre farklılık gösterebilecektir<sup>130</sup>.

#### • *Vergi Erozyonu*

Verginin yapısında bozulmaya yol açan, vergi hâsılatının aşınmasına neden olan iki farklı durum mevcuttur. Bunlar; vergi harcamalarının artışı ve vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın büyümesidir<sup>131</sup>.

Vergi erozyonu, vergi harcamalarının artması veya vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı nedenleriyle ortaya çıkan matrah daralmalarıdır. Bir ülkede vergi sistemi, uzun deneyimlerin ve bilimsel araştırmaların sonucu olarak geliştirilen temel vergi ilkelerine uygun bir yapıda oluşturulmalıdır. Vergi harcamalarının büyük boyutlarda olması veya vergi oranlarının aşırı yüksek olması başta olmak üzere vergiden

---

<sup>128</sup> Akdoğan, **a.g.e.**, s.168.

<sup>129</sup> “Vazgeçilen gelir yöntemi, vergi ayrıcalıklarına yer verilmiş olması nedeniyle, vergi hâsılatında ortaya çıkan azalmanın tahmin olunmasıdır. Kazanılan gelir yöntemi, eğer vergi ayrıcalıkları kaldırılır ise, elde edilebilecek gelir büyüklüğünün göz önünde bulundurulmasıdır. Harcama dengesi yöntemi ise, vergi sonrası yaratılan fayda düzeyine ulaşılabilmesi için, vergi öncesi devlet harcama tutarının tahmin edilebilmesini ifade etmektedir” Akdoğan, **a.g.e.**, s.170.

<sup>130</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.187.

<sup>131</sup> Akdoğan, **a.g.e.**, s.171.

kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarının yaygın olması vergi gelirlerinin azalmasına neden olur<sup>132</sup>.

- **Vergi Kredisi**

Vergi kredisi, vergilemede beyan usulünün uygulandığı durumlarda gözlenmektedir. Beyan usulüne tabi mükelleflerin, elde ettikleri gelirleri dolayısıyla ödemeleri gereken vergiyi, gelirlerini elde ettikleri anda ödemeyip beyanname verdikleri tarihten sonra taksitler halinde ödemeleri; buna karşın, ücret vb. gelirleri elde eden mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi stopaj usulünün bir gereği olarak geliri elde ettikleri anda ödemeleri, beyan usulüne tabi olan mükelleflere bir tür vergi kredisi kullandırılması anlamına gelmektedir<sup>133</sup>.

## **D. Vergilemenin Siyasi Sınırı**

Parlamentar demokrasilerde siyasi iktidarı elinde bulunduran siyasi partilerdir. Siyasi partilerin halktan destek almaları halinde, uygulayacakları programları vardır. Bu programların içinde devlet harcamalarının nasıl karşılanacağı veya vergi uygulamalarını nasıl gerçekleştireceği gibi önemli unsurları söz konusudur<sup>134</sup>. Siyasal gücü ellerinde bulunduranlar, kendilerine yakın olanların vergi yükünü hafifletme yoluna gideceklerdir. Bunun yanında iyi örgütlenmiş tüketici topluluğu, tüketim vergileri yükünün azaltılması yönünde yönetime siyasi baskı uygulayabileceklerdir<sup>135</sup>.

Toplanacak verginin miktarının yanında kimden, hangi sektörlerden, hangi sınıfsal ve coğrafi birimlerden ve ne kadar vergi alınacağı son derece önemli bir

---

<sup>132</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.187.

<sup>133</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.187-188.

<sup>134</sup> Cuma Çataloluk, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, Selçuk Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, <[http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF)>, (01.11.2010), s.219.

<sup>135</sup> Hakkı M. Ay, Esra Talaşlı, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri Ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı:154, Ocak- Haziran 2008, s.139.

politik sorundur ve hem seçmenlerin (dolayısı ile de yükümlülerin) davranış tarzını, hem de politikacıların kararlarını etkilemektedir. Seçmenler, çoğu durumda kullanılabilir gelirinde, dolayısıyla da kişisel refahlarında azalmaya neden olduğu ve “elem verici” bir şey olduğu için vergi yükünü, adil dağıtılıp dağıtılmadığını ve politikacıların bunlara karşı olan tutumlarını yakından izler ve oylama tepkileri ile politikacılara mesaj verirler. Seçmenlerin bu davranış tarzının altında yatan sebep, devletin sunmuş olduğu hizmetlerin finansmanına katılım paylarını minimize etmektir. Bunun için de bu hizmetleri kendileri için en düşük maliyette sunacak politikacıyı seçmek isterler<sup>136</sup>.

Siyasi iktidarların vergileme ile ilgili davranışları oy maksimizasyonu ile tutarlı olmak zorunda olduğu için, vergileme yetkilerini sınırsız bir şekilde kullanamazlar. Politikacılar vergi yükünü arttırmak yerine, vergilemede adalet ve etkinlik amaçlarına uygun olacak şekilde dağıtmayı seçim kazanma amacı açısından daha da uygun bulabilirler<sup>137</sup>.

## **E. Vergilemenin Toplumsal ve Kültürel Sınırı**

Her hangi bir toplumda üretim araçlarının mülkiyetine sahip bir sınıf, kendi menfaatlerini muhafaza etmek, kendi egemenliğini devam ettirmek için üretim ilişkilerini kendine göre tespit etmek ve şekillendirmek ister. Bu arzunun gerçekleşmesi için, kendi ideolojisinden kaynaklanan bir hayat tarzı oluşturur ve bu tarzı toplumun bütününe yaymaya çalışır. Yani topluma bir hayat tarzı benimsetmek ister ki, bu kültürdür. Buradan hareketle kültür, öğrenilmiş hayat tarzı olarak tanımlanabilir. Kültür bir toplumdaki toplumsal inançların, düşüncülerin, duyguların, davranışların bütünü olarak görülebilir<sup>138</sup>.

---

<sup>136</sup> Çiçek, Karakaş, Yıldız, a.g.e., s.13.

<sup>137</sup> Çiçek, a.g.e., s.32.

<sup>138</sup> Abdullah Mutlu, **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009, s.24.

Toplumların kalkınmışlık düzeyleri ve sosyal yapılarından kaynaklanan bazı özel durumların da vergilemenin sınırlarının belirlenmesinde rol oynadığı gözlemlenebilmektedir. Kalkınmasını tamamlayan toplumlarda Vergi Gelirleri / GSMH oranının az gelişmiş veya gelişmekte olan toplumlardan daha yüksek olması, vergi yükünün yüksek olmasından dolayı oluşacak tepkileri azaltabilmektedir. Sanayileşmiş toplumlarda böylece, vergilemenin sınırının yukarı çekilmesi fazla bir tepkinin oluşmasını engelleyebilmektedir<sup>139</sup>.

Verginin her toplumda aynı şekilde algılandığını iddia etmek oldukça güçtür. Yapılan araştırmalar, toplumların vergi algılamalarının önemli derecede farklılık içerdiğini ve her toplumun kendine has bir vergi kültürünün olduğunu ortaya koymaktadır. Irk, dil, din, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi pek çok faktörün bileşiminden oluşan kültürün, vergi açısından da bir altyapı oluşturduğu görülmektedir. Sayılan bu özelliklerin her toplumda aynı olması beklenemeyeceği gibi, bu özelliklerin şekillendirdiği vergi kültürünün de her toplumda aynı olmasını beklemek mümkün değildir<sup>140</sup>.

Çeşitli ülkelerde vergi anlamına gelen kelimeler de, o toplumun psiko-sosyal ve toplumsal yapısından doğal olarak etkilenen bireylerin vergiye karşı davranış biçimlerine göre farklı şekiller almışlardır. Örneğin; Fransa, İtalya ve İspanya gibi Akdeniz ülkelerinde vergi kelimesi bir zorlama ve yükümlülüğü ifade eden *teklif* (impôt, imposto, impuesto) adı ile adlandırılmıştır. Buna karşın Avrupa'nın kuzeyinde aynı sözcük, Almanya'da mali destek anlamına gelen *steuer*, İskandinav ülkelerinde ise, kamu hizmetlerini başarabilmek için biriktirilen fona katılım payı olarak tanımlanan *skat* kelimesiyle ifade edilmektedir<sup>141</sup>. Benzer şekilde siyah ve beyaz ırkların vergi ahlak düzeylerinin farklı olduğunu gösteren araştırmalara rastlamak da mümkündür. Song ve Yarbrough (1978)'un ABD'de yaptıkları araştırmaya göre beyazların vergi ahlak düzeyi %64 iken, siyahların oranı %50'dir.

<sup>139</sup> Çiçek, Karakaş, Yıldız, a.g.e., s.14.

<sup>140</sup> Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, "Vergi Ahlakının Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri", Süleyman Demirel Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl:2009, Cilt:14, S:1, <<http://www.sdu.edu.tr/sablon/fakulteler/iibf/dergi/files/2009-1-1.pdf>>, (02.11.2010), s.10.

<sup>141</sup> Çiçek, a.g.e., s.33.

Cummings ve Diğerleri (2004)'nin ABD, Güney Afrika ve Bostwana üzerine yaptıkları çalışmada, vergi uyumu ve vergi ahlakı üzerinde kültür farklılıklarının bir etkisinin olup olmadığı araştırılmış ve istatistiksel olarak anlamlı sonuçlara varılmıştır<sup>142</sup>. Günter Schmölders, Türkiye’de yaptığı bir konuşmada, “vergi” kelimesinin kendiliğinden bağışlanan tutarları, “salma” kelimesinin ise zorlama yoluyla hazineye sağlanan tutarları ifade ettiğini hatırlatarak, Türk kültürünün genelde vergiye sadık ve uygar olduğunu, bunda İslami zekât yükümlülüğünün de etkisi olduğunu ileri sürmüştür<sup>143</sup>.

## F. Vergilemenin Psikolojik Sınırı

İnsan davranışlarının çok farklı nitelikteki motivasyon türleri aynı zamanda diğer sosyal bilimlerin, özellikle de sosyoloji ve psikolojinin özünde yatmaktadır. Buna göre, insanların, içsel (internal) veya özden (intrincis) gelen nedenlerle, ekonomik dille tercihlerin değişmesiyle davranışlarını değiştirecekleri kabul edilir. Bu durumda davranış, insan tercihlerinin bir bölümünü oluşturan ahlaki (moral / ethical) düşünceler üzerinde kurulmaktadır. Vergi, maliye politikasının araçlarından biri, belki de en önemlisi olmasından ötürü devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesinin de etkin bir aracıdır<sup>144</sup>.

Vergileme karşısında mükelleflerin psikolojik tutumlarının incelenmesi, tutumların davranışlara yol açan eğilimler olmasından dolayı önceliklidir. Ancak, vergileme karşısındaki tutumların bireysel olma özelliği, inceleme açısından güçlükler oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergileme karşısında mükellef tutumlarının incelenmesinde genelleme yapılma gereği ortaya çıkmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde, mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi

---

<sup>142</sup> Tosuner, Demir, **a.g.m.**, s.10.

<sup>143</sup> Çiçek, Karakaş, Yıldız, **a.g.e.**, s.15.

<sup>144</sup> Mehmet Tunçer, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi Ve Türkiye”, Ankara Üniversitesi, **Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, <[http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/57/3/6\\_mehmet\\_tuncer.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/57/3/6_mehmet_tuncer.pdf)>, (01.11.2010), s.112.

ise, vergi oranlarıdır. Dolayısıyla, vergi oranlarının mükelleflerin psikolojik tutumlarını belirlemede önemli bir işleve sahip olduğu söylenebilir<sup>145</sup>.

Vergilemenin psikolojik sınırının ölçüsü, vergilemenin yükümlülerinin davranışlarında mali verimliliği azaltacak ya da istenmeyen etkiler meydana getirmeyeceği nokta olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda, psikolojik olarak vergilendirilebilir sınır kavramı, yükümlülerin tahammül edebileceği seviyede kamu sektörü için bir üst sınır çizmektedir. Fakat bu sınır, kesin rakamlarla ifade edilen bir sayı olarak ifade edilememektedir<sup>146</sup>. Vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışları, vergi baskısı, vergi zihniyeti ve ahlakı gibi unsurlar tarafından belirlenmektedir. Ayrıca bu çerçevede mali anestezi konusunun açıklanması da uygun olacaktır<sup>147</sup>.

## 1. Vergi Baskısı (Tazyiki)

Vergi baskısı, vergi ödemenin bireylerin davranışları üzerinde meydana getirdiği psikolojik etkidir. Verginin karşılıksız ve zorunlu olması, onun gönülden bir istekle yerine getirilmesini engeller. Bu nedenle, vergiyi istemeyerek de olsa ödemek zorunda olanların duymuş oldukları psikolojik etkiye vergi baskısı ya da vergi tazyiki denilmektedir<sup>148</sup>.

Fransız maliyecilerinden Maurice Lauré, vergi tazyikinin çeşitli toplumlarda farklı olacağını onun için bu kavramın toplumların medeniyet durumu göz önünde tutularak ele alınması gerektiğini belirtmektedir. Vergi tazyiki, sübjektif vergi yükü şeklinde de kullanılmaktadır. Çünkü bir vergileme olayının vergi yükümlüsü tarafından hangi ölçüde hissedildiği vergiyi ödeyenin psikolojik durumuyla yakından ilişkilidir. Vergi tazyikinin kişiler üzerinde meydana getireceği etki; vergilerin

---

<sup>145</sup> Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, **Kamu Maliyesi**, “Vergilere Karşı Tepkiler Ve Vergilerin Ahlaki Ve Sosyo-Psikolojik Sınırları”, (Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç), Birleşik Matbaacılık, Mart 2009, s.144.

<sup>146</sup> Çiçek, Karakaş, Yıldız, **a.g.e.**, s.16-17.

<sup>147</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.188.

<sup>148</sup> Pehlivan, **a.g.e.**, s.175.

yapısına, oranlarına, dolayısıyla vergi sistemine ve mükelleflerin anlayışına bağlı olarak değişik olabilir. Vergi tazyiki, sübjektif bir kavram olması yüzünden oransal olarak ölçülememekle beraber vergi yükü aynı kalsa bile kişilerin ve sosyal grupların vergi tazyikini değişik şekillerde hissettikleri doğrudur<sup>149</sup>.

## 2. Vergi Zihniyeti ve Ahlakı

Mükelleflerin vergi karşısındaki psikolojik tutum ve davranışlarını belirleyen unsurlardan bir diğeri vergi zihniyeti ve ahlakıdır. Vergi zihniyeti, mükelleflerin vergi ile ilgili genel düşünceleri olarak tanımlanabilir. Vergi zihniyetinin içinde yer alan vergi ahlakı ise, mükelleflerin vergiye ilişkin kurallara uyma konusundaki görev ve sorumluluk bilinci olarak tanımlanabilir<sup>150</sup>.

Mükellefin vergi ahlakının ne şekilde devletin vergileme zihniyetini etkilediğini görmek için vergi kültürünü ele almak anlamlı olacaktır. Nerre'ye göre vergi kültürü; vergileme kültürü, vergi ödeme kültürü, vergi ahlakı ve vergi bilincinden daha fazlasını içeren bir kavramdır. Nerre vergi kültürünü; "bir ülke açısından öteden beri devam eden gelen milli kültürü içerisine tarihsel süreçte tamamen yerleşmiş vergileme kültürü ile ülke vergi sistemi ve onun pratik uygulamaları arasında ilişki kuran konu ile ilgili resmi ve gayri resmi tüm kurumlar bütünüdür" şeklinde tanımlamıştır<sup>151</sup>.

Günümüzde, vergi ahlakı genel ahlakı çok daha geriden izlemekte ve vergi kaçırma gibi vergi yasalarına aykırı davranışlar bir tür toplumsal kabiliyet olarak kabul edilmektedir. Bunun nedenleri; vergi kaçakçılığında kimsenin zarar görmeyeceği düşüncesi, kamu harcamalarının verimliliği konusundaki şüpheler ve vergi adaletine ilişkin yargı ve değerlendirmelerdir<sup>152</sup>.

---

<sup>149</sup> Eker, **a.g.e.**, s.174-175.

<sup>150</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.188.

<sup>151</sup> Mutlu, **a.g.e.**, s. 25.

<sup>152</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.188.

### 3. Mali Anestezi

Mali yükümlülüklerin, muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmesini ifade etmektedir. Özellikle dolaylı vergilerin fiyat içerisine gizlenmiş olmaları nedeniyle, verginin ödeyicisi tarafından açıkça hissedilmemesi, bunun en iyi örneğini oluşturur. Fiyat içerisine gizlenmiş olan vergilerin farkına varmak gerçekten son derece güç olup, küçük çapta da olsa bir araştırma yapmayı zorunlu kılar. Kişi, mal veya hizmeti satın alırken, yaptığı ödemenin bir bölümünün vergi için olduğunun farkına varamaz. Verginin yüklenicisi; ödediği dolaylı nitelikteki bu vergi bakımından, his-duygu iptaline uğraması, mali açıdan uyuşturulmuş olması sonucu verginin farkına varamamaktadır<sup>153</sup>.

Literatürde, “mükellefin tepkisini çekmeme, canını yakmama” gibi benzetmelerle açıklanmaya çalışılan mali anestezi olayı; psikoloji ve vergiye karşı mükelleflerin tepkilerini çekmeme açısından olumlu sonuçlar oluşturabilen bir nitelik taşımaktadır<sup>154</sup>.

## IV. VERGİLEMENİN PSİKO-SOSYAL YÖNÜ

Toplumı oluşturan bireylerin toplum içindeki davranışları, genelde toplumların oluşum şekillerine büyük ölçüde etkide bulunur. Kamu maliyesi de bir toplum bilimi olup, dünyanın en büyük toplumları olan devletlerin bireylerinin kamusal ihtiyaçlarını karşılar. Bu ihtiyaçları karşılarırken de, kıt kaynakların ihtiyaçları en iyi şekilde karşılamasına özen göstermek zorundadır. Yani kamu kurumları, kaynakları rasyonel bir şekilde kullanmaya mecburdur. Ancak öte taraftan da, rasyonel davranışlara uymasa dahi, bireylerin istek ve davranışlarını göze alma durumu ile karşı karşıyadır. Burada devleti yönetme sanatı ortaya çıkar. Tek yanlı oluşturulan kamu maliye politikaları ve bireylerin istekleri doğrultusunda

---

<sup>153</sup> Akdoğan, a.g.e., s.175.

<sup>154</sup> Eker, a.g.e., s.183-184.



yürütülmeyen uygulamalar, kamu maliyesinin amaçlarına ulaşmasını engeller. Bu bakımdan kamu maliyesi, insan odaklıdır<sup>155</sup>.

Mali olaylar ve özellikle vergilerin insanlar veya insan toplulukları üzerinde çeşitli etkileri vardır. Bu etkiler yine çeşitli tepkiler yaratır. Bir verginin konulması veya bir giderin yapılış şekli çok defa psikolojik sonuçlara yer verir<sup>156</sup>. Bu noktada mali sosyoloji ve mali psikoloji kavramlarına değinilmesinde fayda vardır.

## A. Mali Sosyoloji

Mali olayların, özellikle kamu gelir ve giderleri ve bunlardaki dalgalanmaların tamamen anlaşılabilmesi için, bu tür dalgalanma ve değişikliklerin buldukları tarihi durum ve evrim içinde incelenmeleri ve sosyolojik koşulları içine gereği gibi yerleştirilmeleri gereklidir. Bunlar gerçekten sosyolojik olgulardır, kamu maliyesi ile devlet ve toplumun evrimi arasında tabii ve sürekli bir bağılılık mekanizması vardır<sup>157</sup>.

Vergi, bütçe, emisyon vs. gibi kamu kesimi faaliyetleri toplumun sosyal yapısı üzerinde çeşitli etkilerde bulunabilir. Kamu harcamalarının yapılması, yapıldığı bölge üzerinde olumlu veya olumsuz etkilerde bulunabilir. Devletin yaptığı harcamaların, topladığı vergilerin ve aldığı-ödediği borçların toplumsal yapı üzerinde meydana getirdiği etkilerin belirlenmesi ve bu etkilerden olumsuz olanların giderilmesi bir anlamda toplum bilim dalı olan sosyoloji bilimi ile mümkün olabilir. Sosyoloji bilimi burada maliye bilimiyle dışarıdan ilişkili olan ve kamu kesimi faaliyetlerinin toplumsal yapı üzerinde yaptığı etkilerin anlaşılması açısından önemlidir<sup>158</sup>.

---

<sup>155</sup> Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.54.

<sup>156</sup> Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 15. Baskı, 1995, s. 13.

<sup>157</sup> Fuat M. Andıç, Süphan Andıç, Çeviren: Funda Başaran, “Mali Sosyolojiye İlişkin Bir İnceleme: İbni Haldun, Schumper ve Kamusal Tercih”, **Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan**, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:10, s.53.

<sup>158</sup> Işık, Karayılmazlar, Organ, Işık, **a.g.e.**, s.10.

## B. Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi

Kamu kesimi faaliyetlerinin kişilerin psikolojik yapıları üzerinde etki yapması kaçınılmazdır. Kamu harcamalarında bu etkiler farklı olabildiği gibi kamu gelirlerinin toplanmasında daha farklı bir şekilde ortaya çıkabilir. Psikoloji biliminin sahip olduğu teknikler maliye bilimi tarafından kullanılmak yoluyla kamu kesiminin kişilerin psikolojisi üzerinde meydana getirdiği etkilerin anlaşılması ve varsa bunların olumsuz etkilerinin giderilmesi kişilerin davranışlarını inceleyen bir bilim dalı olan psikoloji ile maliyenin işbirliğine bağlıdır. Psikoloji bilimi de bu durumda dışta yer alan ancak maliyeyle ilişkili olan bir bilim dalıdır<sup>159</sup>.

Vergi ile ilgili olay ve işlemler, sosyal nitelik göstermektedir. Bir vergi konusundaki tasarrufların; toplumun özelliklerine ve psikolojisine uygun nitelikte olması gerekmektedir. Bununla da kalmayıp, toplumun gelişimini ve değişimini de izlemesi, hatta bu yönü itibariyle dinamizm yaratması zorunluluğu vardır. Toplumsal yapıya ve özelliklere uygun düşmeyen vergi yasalarının çıkartılması suretiyle, vergi hukukunun anlam ve boyutuna yön verildiği takdirde, bunların başarılı bir şekilde uygulamaya dönüştürülmesi her zaman mümkün olamamaktadır<sup>160</sup>.

---

<sup>159</sup> Işık, Karayılmazlar, Organ, Işık, **a.g.e.**, s.11.

<sup>160</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.14.

## **İKİNCİ BÖLÜM:**

### **MÜKELLEFLERİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU**

Kamu gelirleri içinde en büyük önem taşıyan gelir türü kuşkusuz vergi gelirleridir. Devletin bu önemli gelir türünü sağlıklı bir şekilde toplaması hatta daha da arttırabilmesi uygun vergi politikası ile mümkün olabilir. Devlet vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler yaparken insan faktörünü de göz önünde bulundurmalıdır. Mükelleflerin vergiyi algılama biçimleri ve psikolojik yaklaşımlarını da dikkate alan bir vergi politikası daha başarılı olacaktır. Mükelleflerin vergiye bakışını etkileyen faktörleri dikkate alarak yapılan yasal düzenlemeler vergiye gönüllü uyumu da sağlamaya yardımcı olacaktır.

Vergiye gönüllü uyum konusu incelenirken gönüllü vergi uyumu kavramı; konunun daha iyi anlaşılabilmesi için vergi uyumu ve vergi uyumsuzluğu şeklinde ele alınacaktır.

#### **I. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU**

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu konusunda yapılan çalışmalarda bu uyumu etkileyen birçok faktör ele alınmıştır. Vergi, mükelleflerin harcanabilir gelirini azaltıcı nitelikte olduğu için tüm mükelleflerin her zaman bu kamu gelinine gönüllü şekilde uyum göstermesi mümkün olmamaktadır. Ayrıca toplanan verginin ne şekilde ve hangi amaçla kullanıldığı da mükellefin uyum davranışını etkilemektedir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu konusu incelenirken öncelikle gönüllü vergi uyumu, vergi uyumsuzluğu ve bu uyumsuzluğun türlerini ele almakta fayda vardır. Gönüllü vergi uyumu başlığı altında gerekli açıklamalar yapıldıktan sonra bu uyumu etkileyen faktörlerin incelenmesine geçilecektir.

## A. Vergi Uyum

Vergi uyumu (tax compliance, taxpayer compliance); beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir<sup>161</sup>. Vergi uyumu; vergiye tabi gelirin mükellef tarafından doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, kanunen kabul edilen giderler ve muafiyetler gibi gelirden düşülen unsurların doğru biçimde hesaplanması, vergi beyannamesinin zamanında doldurulup vergi idaresine teslim edilmesi ve vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanması şeklinde dört temel unsurdan oluşmaktadır<sup>162</sup>. Vergi kaçırancının çoğu vergisel yükümlülüğünü ya hiç yerine getirmemekte ya da kısmen yerine getirmektedir<sup>163</sup>.

Vergi uyum sorunu vergiler kadar eski bir konudur<sup>164</sup>. Dünyadaki bütün ülkeler açısından vergileme konusunda en önemli uğraşlardan biri vergi uyumsuzluğunun tanımlanması, açıklanması ve azaltılması için gerekli yöntemlerin bulunmasıdır. Ancak vergi uyumu konusunda mevcut sorunlara çözüm bulmak için sorunların bilinmesi yani vergi uyumunu etkileyen faktörlerin tespit edilmesi gerekir<sup>165</sup>.

Vergiye gönüllü uyum konusunu açıklayan başlıca iki teori *rasyonel tercih yaklaşımı* ve *ahlaki duygular teorisidir*. *Rasyonel tercihler (rational choice) teorisine* göre, insan doğası gereği faydasını maksimize, içsel maliyetlerini ise minimize edecek karar ve tercihleri benimser. Bu çerçevede bireyler imkânlar dâhilinde az vergi ödemeyi ya da hiç ödememeyi tercih edecek tutum ve davranışları yeğler. Bu temel yaklaşım literatürde “*Allingham & Sandmo (1972) modeli*”, “*caydırma*

<sup>161</sup> Mehmet Tunçer, “Enflasyon-Vergi Uyum İlişkisi Ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, Sayı:247, 2002.

<sup>162</sup> Serkan Benk, Tamer Çetin, “Küresel Ekonomik Krizin Vergi Uyum Üzerindeki Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:345, Mayıs 2010,s.104.

<sup>163</sup> Luigi Alberto Franzoni, “Tax Evasion and Tax Compliance”, University of Bologna, Italy, s.55, <encyclo.findlaw.com/6020book.pdf>, (11.10.2010).

<sup>164</sup> James Andreoni, Brian Erard, Jonathan Feinstein, “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literature*, Vol.36, No.2, June 1998, s.818.

<sup>165</sup> Selçuk İpek, İlknur Kaynar, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s.117.

*modeli*” ya da “*beklenen fayda teorisi*” (expected utility theory) olarak da adlandırılmaktadır. Model, vergi beyanını etkileyen bazı faktörleri açıklamada yardımcı olsa bile vergi kaçağı ile içgüdü arasındaki ilişkiyi göze almadığı için kullanım alanı sınırlı kalmaktadır. Modelin diğer bir eleştirilecek yönü ise vergi kaçakçılığının psikolojik maliyetini göz önüne almamasıdır<sup>166</sup>. *Ahlaki duygular teorisi* olarak adlandırılan ve özellikle 1990’lı yıllardan sonra gelişmeye başlayan yeni yaklaşıma göre; bireyler çıkar ve fayda fonksiyonlarını maksimize etmeye çalışanlar olarak ele alınmamakta, bireylerin vergi ödeme ya da ödememe konusundaki karar alma süreçleri ile tutum ve davranışlarının belirlenmesinde ahlaki değerler önemli bir faktör olarak ön plana çıkmaktadır<sup>167</sup>.

## B. Vergi Uyumsuzluğu

Vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance), vergi yükümlülüğünün hem düşük gösterilmesini (underreporting) hem de yüksek gösterilmesini (overreporting) içerir. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün, cezai müeyyidelere de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan düşük gösterilmesini de kapsar<sup>168</sup>.

Vergi uyumsuzluğu bilinçli bir şekilde ya da yanlış anlama, dalgınlık, yanlış bilgilendirme gibi nedenlerden ortaya çıkabilir. Bu kapsamda vergi uyumsuzluğunu *iradi uyumsuzluk* ve *gayri iradi uyumsuzluk* şeklinde incelemekte fayda vardır.

**İradi Uyumsuzluk:** Mükelleflerin, üzerine düşen vergi yükünden kurtulmak için bilinçli olarak vergisel sorumluluklarını eksik olarak yerine getirmeleri ya da hiç yerine getirmemeleri şeklinde oluşur.

<sup>166</sup> Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı”, Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, **Vergileme Ekonomisi Ve Vergi Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.126-130.

<sup>167</sup> Hilmi Erdoğan Yayla, Mehmet Ferhat Özbek, Mehmet Hanefi Topal, Ekrem Cengiz, “Para Sevgisinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi”, **Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, Eylül 2009, s.56.

<sup>168</sup> Mehmet Tunçer, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, <<http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiaffi.doc>>, (20.12.2010).

**Gayri İradi Uyumsuzluk:** Mükelleflerin; yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzeri sebeplerden kaynaklanan gayri iradi hatalarından oluşur.

## **II. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen birçok faktör vardır. Sosyal ve demografik faktörler, mükellefin gelir düzeyi, vergi oranları, vergi denetim ve cezaları, vergisel düzenlemelerdeki karmaşıklıklar, vergi afları, psikolojik faktörler, ahlaki faktörler ve vergi yardımcıları gibi önemli etkenler gönüllü uyum konusunda mükellef kararlarını etkileyen başlıca faktörler olarak ele alınabilir.

Bu faktörler; ekonomik faktörler, sosyal ve demografik faktörler, ahlaki faktörler, psikolojik faktörler, siyasi faktörler, yönetsel faktörler ve vergi yardımcıları alt başlıklarında incelenebilir.

### **A. Ekonomik Faktörler**

Ülkelerin ekonomik durumu bireylerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri konusunda çeşitli şekillerde etkili olmaktadır. Vergiler hiçbir karşılık beklenmeden yerine getirilmesi gereken zorunlu ödemelerdir ve kişilerin harcanabilir gelirinde bir azalmaya yol açar. Dolayısıyla mükellefler bu zorunlu ödemeye ekonomik durumla paralel tepkiler gösterir. Ekonomisi iyi olmayan ülkelerde mükelleflerin vergi ödeme konusundaki istekleri de azalmaktadır. Serbest piyasa koşulları, mükellefin ödeme gücü, enflasyonist ortam, GSMH ve reel gelir, kayıt dışı ekonomi ve istikrarsız ekonomik yapı mükelleflerin gönüllü uyumunu etkileyen ekonomik unsurlardır.

## 1. Serbest Piyasa Koşulları

Serbest piyasa koşullarında mükellefler büyük bir rekabet içerisindedir. Düşük maliyetle kaliteli ürün elde edip bu ürünü de düşük fiyatla tüketiciye arz etmelidir. Küçük çapta üretim yapan mükellefler ölçeğe bağlı olarak maliyetlerini düşürmekte zorlanacağı için büyük üreticiyle rekabet etme şansı düşük olur. Kaliteyi düşürüp satış fiyatını yükseltmesi de piyasada kalma şansını azaltacağından küçük üretici vergi yükünden kurtulmanın yollarını arayacaktır. Bu mükellefler kendilerine düşen vergi görevini yerine getirmeme ya da daha az yerine getirme yollarına yönelecektir.

Vergiler yatırım hacmi üzerinde, iş hayatındaki güveni güçlendirmek veya zayıflatmak yoluyla etkide bulunurlar. Vergiler, yatırımlarda kullanılacak tasarrufların dağılımını değiştirerek yatırım hacmini etkiler. Vergi oranındaki artışlar yatırımlar üzerinde azaltıcı etkiler meydana getirirken vergi indirimleri yatırımları arttırabilir. Vergiler, yatırımların gelirleri üzerinden alınır bununla birlikte gelirleri vergiye tabi olmayan yatırımlar da vardır. Vergiler, gelirleri vergiye tabi olmayan bu yatırımları arttırıcı etkiye tabidir<sup>169</sup>.

Ekonomik anlamda sorun yaşamamak için ülkelerin değişen dünya koşullarına uyum sağlaması gerekmektedir. Gerek iç gerekse dış yatırımcılar, risk alınabilir ve uygun bir vergi mevzuatı olan ülkeleri tercih edecektir. Bu sebeple ülkeler ekonomik ve siyasal açıdan güçlü olmak zorundadır. Aksi takdirde yatırım çekemeyecek ve bu yatırımlardan sağlanacak vergi gelirlerinden yararlanamayacaktır.

Küreselleşmeyle birlikte kapalı ekonomik rejimden uzaklaşmıştır. Böyle bir rekabet ortamında da ülkelerin kendi içinde diledikleri gibi vergi alma imkânı da azalmıştır. Üreticiler sermayelerini daha elverişli koşullara yöneltmektedir. Yatırımcıları iç piyasaya çekmenin yolu onlar için uygun koşulları sağlamakla mümkündür. Vergi oranlarının düşük tutulduğu bir ülke, daha fazla yatırımcı çekeceğinden vergi gelirleri de artacaktır.

---

<sup>169</sup> Ufuk Gencil, "Türkiye'de Yatırım Kararları Üzerinde Kurumlar Vergisinin Etkisi: Bir Alan Araştırması", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayın No:2*, İzmir, 2007, s.76.

Ülkemiz açısından baktığımızda düşük vergi oranı ve geniş vergi tabanı uygulamaları sadece yerli yatırımcıları tutmamıza yardımcı olmayacak, aynı zamanda yabancı yatırımcıları da ülkemize çekecektir. Böylece vergi gelirlerini arttırmak mümkün olacaktır.

## 2. Mükellefin Ödeme Gücü

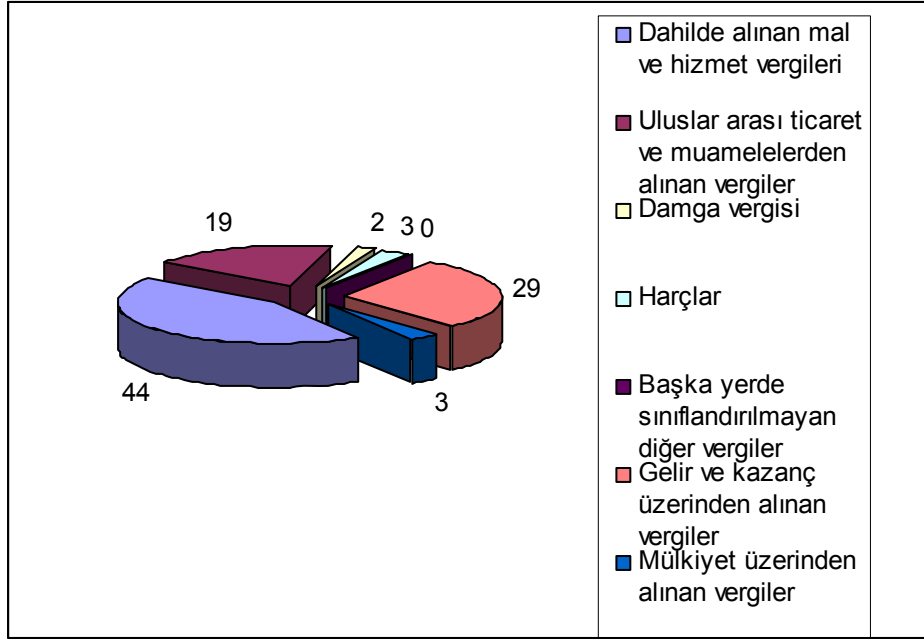
Devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi, yani kamu hizmetleri ve kendisine düşen görevleri, düzenli ve başarılı bir şekilde yürütebilmesi için bir takım mali araçlara ihtiyaç vardır. Devlet bunların en önemli kısmını vergiler ile sağlar. Vergi, devletin hâkimiyet hakkına dayanarak belirli hukuk kaidelerine göre kişilerden karşılıksız ve tek taraflı olarak aldığı iktisadi değerlerdir<sup>170</sup>. Devlet vergiyi tabana yayıp oranını düşürebildiği ölçüde başarılı olacaktır. Türkiye’de yapılan kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Etkin bir vergi politikası uygulamayı başarabildiğimiz ölçüde de bu gelir türünden yeterince faydalanabiliriz.

---

<sup>170</sup> Ayşe Özdemir Kızıllan, “Osmanlı Vergi Düzeninde Temettuat Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme”, Dumlupınar Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:20, Nisan 2008, <<http://sbe.dumlupinar.edu.tr/20/57-66.pdf>>, (30.12.2010).



**GRAFİK 1: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı  
(Ocak- Aralık 2010)**



**Kaynak:** T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Kamu Hesapları Bülteni

Türkiye’de vergi yapısı incelendiğinde dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha fazla olduğu görülmektedir. Dolaysız vergilerin % 30 seviyesinde olduğu ülkemizde dolaylı vergiler % 70 gibi büyük bir orana sahiptir. Harcamalar üzerinden alınan KDV, ÖTV gibi dolaylı vergiler ödeme gücü düşük olan dar gelirli mükelleflerin aleyhine gelir dağılımı adaletini bozacaktır. Vergiye uyumun artırılabilmesi için vergi sistemimizdeki adaletsizlik olarak yorumlanan bu durumun düzeltilmesi gerekmektedir.

Türk Vergi Sistemi’ne göre mükelleflerin ödeme gücü, vergilemede esas kuraldır. Bu durum 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” şeklinde belirtilmiştir. Devlet vergi toplarken sadece mali amaçla değil, aynı zamanda sosyal amaçla da hareket etmelidir. Vergiler, gelirin eşit ve adil dağılımına yardımcı olmalıdır. Ayrıca devlet, dolaysız vergilerden elde edilemeyen geliri dolaylı vergilerden sağlanmaya çalışılırsa da adaletsiz dağılım söz konusu olacaktır.

Türkiye’de gelir dağılımındaki eşitsizlik, mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen en önemli sebeplerden biridir. Gelir dağılımının bozuk olması ve servet eşitsizliğinin yüksek olması, mükelleflerin vergi ödemesini ve dolayısıyla devletin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir.

### 3. Enflasyonist Ortam

Enflasyon, bir ekonomide para miktarının (nominal gelirin), yine o ekonomideki mal ve hizmet miktarına (reel gelire) göre daha fazla artması nedeniyle ortaya çıkan sürekli ve önemli bir artış olarak tanımlanmaktadır. Bu sürekli ve önemli artışın nedeni de para miktarında meydana gelen artıştır. Ancak para miktarında ortaya çıkan artış, ekonomide mal ve hizmet miktarının artmasını sağlayabiliyorsa, bu durumda fiyatlar genel düzeyinde bir artış olmayabilir veya fiyat artışları sınırlı düzeyde kalır<sup>171</sup>.

Enflasyon, vergi sisteminin yapısına ve enflasyon oranına bağlı olarak vergi gelirlerini pozitif veya negatif yönde etkileyebileceği gibi, vergi gelirleri üzerinde herhangi bir etkide de bulunmayabilir. Genel olarak enflasyonun vergi gelirleri üzerinde nötr etkiye sahip olması arzu edilen bir durumdur. Önemli olan vergi gelirlerinin enflasyondan olumsuz yönde etkilenmesinin önüne geçilmesidir<sup>172</sup>. Enflasyon vergi sisteminin temellerini sarsıp, sistemi deforme eder. Ödeme gücüne göre vergilendirme, gerçek gelir üzerinden vergilendirme, vergide eşitlik, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olması, sosyal devlet, mülkiyet güvencesi gibi temel haklar ve vergilendirme ilkeleri anlamını yitirir<sup>173</sup>.

---

<sup>171</sup> Tefvik Pekin, **Makro Ekonomi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Yeni Basım, Zeus Kitabevi, İzmir, Şubat 2008, s.52.

<sup>172</sup> Hüseyin Şen, “Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, <[http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md143/Huseyinsen.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md143/Huseyinsen.pdf)>, (10.12.2010).

<sup>173</sup> Mualla Öncel, “Enflasyon ve Vergilendirme”, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/298/2767.pdf>>, (15.12.2010).

Enflasyonun etkilerini;

- ✓ Enflasyonda gelir dağılımı sabit gelirliler dediğimiz işçi ve memurlar aleyhine bozulur.
- ✓ Enflasyon, kişilerin tasarruf isteklerini yok eder.
- ✓ Enflasyon, ülkenin dış ticaretini de bozar.
- ✓ Enflasyon dönemlerinde faiz oranları yükselir.
- ✓ Enflasyon, nominal ücretleri yükseltir, reel ücretleri ise azaltır.
- ✓ Alacak-borç ilişkilerinde borçlu taraf kazançlı, alacaklı taraf ise zararlı hale gelir<sup>174</sup>.

Türkiye enflasyon ile mücadele eden bir ülkedir. Ekonomik olarak bu zararları en aza indirmek için gerekli önlemleri almaya çalışmaktayız. Gelişmekte olan ülke konumundaki Türkiye için bu önlemler diğer ülkelerle yarışabilecek boyutlarda olduğu zaman anlamlı olacaktır.

#### 4. GSMH ve Reel Gelir

Bir ülkede bir yılda üretilen, mal ve hizmetlerin toplamı Gayri Safi Milli Hasıla'yı, GSMH'den girdi ve amortismanların çıkartılması sonucu ulaşılan değer Safi Milli Hasıla'yı verir. Ekonomik faktörler açısından vergi ödemelerini etkileyen en önemli faktör ülkedeki milli gelir seviyesinin düşük olmasıdır. Milli gelirin arttırılması ve bunun toplum arasında adil bir şekilde dağıtılması sonucu mükelleflerin vergi gücü yükselir ve devletin vergi gelirleri de bu şekilde artış gösterir<sup>175</sup>.

Orta gelir düzeyinden mükelleflerin vergi kanunlarına daha uyumlu oldukları düşük gelirli vergi mükellefleri ile yüksek gelirli vergi mükelleflerinin orta gelirli mükelleflere göre vergiye daha az uyumlu oldukları saptanmıştır. Mükellefin gelir

---

<sup>174</sup> Pekin, **a.g.e.**, s.54.

<sup>175</sup> Burak Ali Han Tecim, "Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Ve Vergi Denetiminin Önemi", T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, İzmir, 2008, s.41.

düzeyi ile vergi kaçırma eğilimi arasındaki ilişki çok sayıda ampirik çalışmayla da inceleme konusu olmuştur. Bu çalışmaların çoğunda da mükelleflerin geliri arttıkça vergiye karşı daha fazla antipati besledikleri ve vergi kaçakçılığının da arttığı ortaya konmuştur<sup>176</sup>.

## 5.Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi kavramı için yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, görünmez ekonomi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, gölge ekonomi, kayıp ekonomi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, gayri resmi ekonomi, beyan dışı ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gri ekonomi, ikinci ekonomi, alacakaranlık ekonomi, paralel ekonomi, vergi dışı ekonomi, gizli ekonomi, kravatsız ekonomi, faturasız ekonomi, vergisiz ekonomi, saklı ekonomi, enformel ekonomi gibi çok farklı isimler kullanılmaktadır<sup>177</sup>.

Kayıt dışı ekonomi, sözlük anlamıyla herhangi bir belgeyle belirtilmeyen ya da doğru bilgiler içermeyen belgelerle ifade edilen ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bu tanımda vurgu ekonomik faaliyetin herhangi bir kayıta iz bırakıp bırakmamasına yapılmaktadır. Ancak bu tanım sözlük olarak anlamlı olsa da önemli bir ekonomik faktör olan kayıt dışı ekonomiyi betimlemede yetersizdir. Bunun yerine kayıt dışı ekonomiyi teorik bir temelde açıklamaya çalışan tanımlar kullanılmaktadır. Bu açıdan kayıt dışı ekonomi, *kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü işlem* olarak tanımlanabilir. Bu tanım hem yasalarla yasaklanmış kayıt dışı ekonomik faaliyetleri, hem de yasalarla yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara

---

<sup>176</sup> Murat Demir, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler”, e-akademi, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Ağustos 2009-Sayı:90, <<http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=VERG%DD%20KA%C7IRMA%YI%20ETK%DDLEYEN%20FAKT%D6RLER&kimlik=-406920229&url=makaleler/mdemir-3.htm>>, (17.12.2010).

<sup>177</sup> Fethi Heper, Ahmet Ak, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sosyolojisinin Kayıt Dışı Belirlemedeki Önemi”, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, **23. Maliye Türkiye Maliye Sempozyumu**, “Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi”, 7-11 Mayıs 2008, s.272.

geçirilmemesi, belgelendirilmemesi, dolayısıyla da vergilendirilmemesi şeklinde ortaya çıkan ekonomik faaliyetleri içerir<sup>178</sup>.

Kayıt dışı ekonominin vergi sistemi açısından tanımı ise; vergi kaçırmak amacıyla vergi idaresinin bilgi alanı dışına çıkartılan; vergi kaçırma, kayıtlara geçirilmeden çalışma, faturalarda tahrifat yaparak harcamaları yüksek ve gelirleri düşük gösterme, eşya ve hizmet akımlarının belgelendirilmemesi, işportacılık gibi tüm faaliyetler olarak tanımlanmaktadır<sup>179</sup>.

Kayıt dışı ekonomiyle yüksek enflasyon arasında karşılıklı sürekli etkileşim nedeniyle özellikle gelişmekte olan ülke ekonomilerinde yaşanan yüksek enflasyon vergi kaçakçılığına da sebep olduğundan, kayıt dışı ekonomiyi büyüten bir neden olduğu gibi, aynı zamanda kayıt dışı ekonomi de enflasyonun artmasına neden olmaktadır. Ekonomik politikalar, ekonomik istikrarsızlık ve krizler kayıt dışına yol açan önemli bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>180</sup>.

Kayıt dışı ekonomi öncelikle ülkemizin de en önemli sorunlarından biri olan tasarruf yetersizliğine bir alternatiftir. Gelirin tüketim ve vergilere giden kısmından sonra yatırımlara yöneltilebilecek olan kısım ülkenin ihtiyaç duyduğu yatırımları karşılayabilecek miktardan azdır. Bu anlamda girişimciler daha az vergi ödemek suretiyle ellerinde kalan fonları arttırmaktadır. Bu fonların kısmen dahi olsa yatırıma dönüşmesi halinde kayıt dışılık olumlu bir faktör olarak değerlendirilebilir<sup>181</sup>.

Kayıt dışı ekonominin ülke ekonomisine olduğu kadar demokrasisine de olumsuz etkileri vardır. Böyle bir ekonomide devlet önemli finansman kaynaklarından yoksun kalır. Kamu açıkları sürekli artış gösterir ve bu artış borçlanma ile karşılanır. Girişimciler ellerinde bulundurdukları fonları devlete

---

<sup>178</sup> Vedat Gürbüz, “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, **23. Maliye Türkiye Maliye Sempozyumu**, “Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi”, 7-11 Mayıs 2008, s.251-252.

<sup>179</sup> Gökalp İlhan, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, Sakarya Üniversitesi, **S.B.E.**, s.3.

<sup>180</sup> Burak Ali Han Tecim, **a.g.e.**, s.43.

<sup>181</sup> Fazlı Bulut, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:174, Şubat 1996.

karşılıksız ve zorunlu bir ödeme olan vergi şeklinde vermektense faiz karşılığında borç olarak vermeyi tercih eder.

Ülkeler bu olumsuzlukları yaşamamak için kayıt dışı ekonomiyi engelleyecek bazı önlemler almalıdır. Özellikle tüketim üzerinden alınan yüksek oranlı vergilerde uygun indirimler yapılırsa büyük kesimden tepki gören bir vergi ayağı düzeltilmiş olacaktır. Ayrıca kaçakçılık durumunda uygulanan para cezaları ve aflar bazı mükellef üzerinde vergiye uyumu caydırıcı etki yapmaktadır. Bu sebeple caydırıcılığı arttıran ağır cezalar getirilmeli ve belli aralıklarla uygulanan aflar rutin olmaktan çıkarılmalıdır. Böylece mükellef vergi ödevine daha ciddi bakacak uyum konusunda daha dikkatli olacaktır.

Kayıt dışı istihdam sorunu Türkiye gibi diğer gelişmekte olan ülkeler için de önemli bir sorundur. AB Ülkelerinin uyguladığı karma politikalar bu sorun için çözüm önerisi olabilir. AB uygulamaları, kayıt dışı çalışma ile mücadelenin sadece kanuni ve polisiye tedbirlerle mümkün olmadığını, hem bu tür çalışmanın önlenmesine, hem de kayıtlı ekonomiye geçişin özendirilmesine yönelik tedbirlerin bir arada uygulanmasının önem taşıdığını ortaya koymaktadır. Bu amaçla oluşturulan karma politika:

- ✓ Vergi indirimleri,
- ✓ Sosyal güvenlik katkı paylarının azaltılması,
- ✓ Çalışma mevzuatının esnekleştirilmesi ve esnek istihdam türlerinin (kısmi çalışma, belirli süreli çalışma, geçici çalışma vb.) uygulamaya konması,
- ✓ Devlet tarafından sübvansiyon edilen istihdam uygulamaları,
- ✓ Kayıtlı işgücü piyasasına girişte bürokratik engelleri azaltmak üzere, gerekli başvuruların tek bir mercie yapılması,
- ✓ Kamu otoriteleri arasında bilgi alışverişi ve işbirliğinin geliştirilmesi,
- ✓ Kamu otoriteleri ile sosyal taraflar arasında işbirliğinin arttırılması,
- ✓ İşverenlere ve çalışanlara formalitelerin yerine getirilmesinde danışmanlık hizmeti sunulması ve bilgilendirilmeleri,

- ✓ İş kurmak isteyenlere işletme başlangıç sermayesi verilmesi,
- ✓ Çalışanlar için vergi indirimini sağlanması şeklinde sıralanabilir<sup>182</sup>.

Ekonomik ve mali sistemimizin en önemli kısıtlayıcı etkeni, kayıt dışı ekonominin büyüklüğüdür. İstanbul Sanayi Odası tarafından, 1999 yılında Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Boyutu, Vergi Potansiyeli ve Potansiyel Vergi Kaybı adlı çalışmada, kayıtlı mükelleflerin faaliyetleri değerlendirilerek, mevcut vergi hâsılatının yüzde 86'sı oranında vergi kaybı bulunduğu sonucuna varıldığı, Türk Sanayici ve İşadamları Derneğince yaptırılan Kayıt Dışı Ekonominin Vergili Alan İçine Alınması isimli çalışmada ise; kayıt dışı ekonominin kaynağını bir kısım sanayici tüccar ve geniş esnaf kesimi olduğu tespit edilmiş bulunmaktadır<sup>183</sup>.

Kayıt dışı ekonominin varlığı, ülke ekonomimize birçok olumsuz etkide bulunur. Böyle bir ekonomide firmalar arasında haksız rekabet oluşur ve yabancı sermayenin yatırım amacıyla ülkemize yönelmesine engel olur. Yolsuzlukla mücadele etmekte zorlanırsınız ve alınması gereken vergileri toplayamayız. Ülke ekonomisi için uygun mali politikaların belirlenmesi güçleşir. Böyle bir ortamda ülke ekonomimiz büyüyemez, gelişmiş ülke seviyesine ulaşamayız ve mücadelemiz zorlaşır.

#### • *Beyan Dışı Ekonomi*

Bir ülkedeki milli gelir ile fiilen beyan edilen gelir arasındaki alanı kapsar. Bu alan dar anlamda yasal ekonomik faaliyetler alanında yürütülen, fakat vergi idaresine beyan edilmeyen gelir kalemlerinden oluşmaktadır. Yasadışı ekonomik faaliyetler de, çoğu ülke mali mevzuatı açısından vergi kapsamına alınmaktadır. Böylece yasadışı olmakla beraber, idareye bildirilmemiş olan bu tür ekonomik faaliyetler de, kayıt dışı alanına dâhil edilmektedir<sup>184</sup>.

<sup>182</sup> TİSK Araştırması, “Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele İçin AB Ülkeleri Gibi Karma Politikalar İzlenmeli”, <[http://www.tisk.org.tr/isveren\\_sayfa.asp?yazi\\_id=764&id=45](http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=764&id=45)>, (15.12.2010).

<sup>183</sup> Abdullah Aslan, “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine”, **Vergi Dünyası**, Sayı:241, Eylül 2001.

<sup>184</sup> Erdoğan Avder, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri”, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/011/>>, (19.12.2010).

• *Hiç Kayda Alınmayan Ekonomi*

Ekonomik faaliyetlerini aktif olarak yürütenler vergi idaresinin bilgisi dışında faaliyet gösterebilmektedirler. Bu kişilerin vergi idaresinde herhangi bir mükellefiyet kayıtları da yoktur. Her yerde rastlanmakla birlikte özellikle büyük kentlerde daha fazla görülen bu mükelleflere aşağıdaki örnekler verilebilir:

- ✓ İşportacılar,
- ✓ Hamallar,
- ✓ İş takipçileri,
- ✓ Boş buldukları yerleri otopark olarak işletenler,
- ✓ Belediye hallerine girmeyen sebze-meyve satıcıları,
- ✓ Şehir içi nakliyat yapan bir kısım kişiler,
- ✓ Belli bir işyeri olmaksızın küçük çapta imalat ve ticaret yapanlar,
- ✓ Canlı hayvan ticareti yapanlar,
- ✓ Küçük çaplı tamir-bakım işleriyle uğraşanlar,
- ✓ İnşaat işçileri,
- ✓ Jeton ve bilet satanlar<sup>185</sup>.

Yukarıda sayılan kişilerin faaliyetlerinin tespit edilmesinin güçlüğü ve küçük çaplı olması marjinal sektör olarak nitelendirilmesine neden olmakta ve bu kişilerin yapmış oldukları faaliyetlerin toplamı gerçekte kayıt dışı ekonominin önemli bir boyutunu oluşturmaktadır<sup>186</sup>.

---

<sup>185</sup> Yalın Biçer, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Önemli Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, **Yüksek Lisans Tezi**, Isparta, 2006, s.10.

<sup>186</sup> Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002, s.35, <<http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/41.pdf>>, (19.12.2010).



### • *Gayri Resmi Ekonomi*

Piyasa ekonomisinde verginin konusunu oluşturan iktisadi faaliyetler ve işlemlerden devletin her zaman vergi alması mümkün olamamaktadır. Kimi zaman vergiye tabi iktisadi faaliyetlerden elde edilen gelir, vergi idaresinin tamamen bilgisi dışında kalmakta, bazen de elde edilen gelirin sadece beyan edilen bir kısmı vergilendirilebilmektedir. Aynı şekilde verginin konusunu oluşturan servetten (taşınır ve taşınmaz mülkiyet vs.), bu servetin kiraya verilmesi dolayısıyla elde edilen gelirden (irat), servetin karşılıklı ya da karşılıksız transferinden ya da servetin belirli bir zaman diliminde değer kazanmasından elde edilen kazançtan her zaman tam ve eksiksiz vergi alındığı söylenemez. Bunun yanı sıra, piyasa ekonomisinde mal ve hizmetlerin üretimi, satışı ve tüketimi de verginin konusunu oluşturabilir ve bu işlemler tam ve doğru bir şekilde vergilendirilmeyebilir<sup>187</sup>.

Vergiden kaçınma; vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi borcundan kurtulmayı ifade eder. Bazı yazarlar ise; vergiden kaçınmayı yasanın tanımış olduğu bazı hakları kullanmanın yanı sıra yasa dışı hareketleri dolayısıyla vergi kaçakçılığını da kapsayan daha geniş bir kavram olarak değerlendirmiştir<sup>188</sup>. Vergi kaçakçılığı kavramı, bireyin üzerine düşen vergiyi kasten ve yasal olmayan yollarla kısmen ya da hiç ödememesi şeklinde tanımlanabilir<sup>189</sup>.

### • *Suç Ekonomisi*

İnsanın yaratılışından günümüze kadar olan dönemde, suçta onunla birlikte var olmuştur. Suçun sebeplerini tespit ederek onun önüne geçebilmek, birçok toplum için üzerinde durulan bir konu olmuştur. Bu doğrultuda yapılan çalışmalarda, toplumların refah seviyelerini belirleyen en önemli unsurlardan biri olan ekonomik

---

<sup>187</sup> Abdullah Savaş, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri Ve Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:72, s.52, <<http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der72m3.pdf>>, (21.12.2010).

<sup>188</sup> Övül Çölgezen, “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı:347, Temmuz 2010, s.75-76.

<sup>189</sup> Serkan Benk, Halil Yıldırım, “Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Vergi Kaçakçılığı Suçu Algılaması: İşletme ve Maliye Akademisyenleri Üzerinde Bir Araştırma”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Yıl:46, Sayı:536, Ekim 2009, s.46.

göstergeler araştırmacıların dikkatini çekmiştir. Suç ve ekonomik göstergeler arasındaki ilişki arayışı bu şekilde başlamıştır. Suça ekonomik yaklaşım Becker (1968) ile başlamıştır. Suç işleme olgusuna fayda-maliyet analizi şeklinde bakılabilir. Çünkü suç içeren aktiviteler gelir yaratan ve zaman tüketen bir istihdam türü olarak düşünülecek olursa, “rasyonel suçlu” yasal ve yasal olmayan faaliyetlerden sağlayabileceği getirileri karşılaştırarak suç işleyip işlememek yönünde karar vereceği söylenebilir<sup>190</sup>.

Kayıt dışı ekonomi ortamı mükelleflere güven vermeyen bir durumdur. Ekonomik krizler, enflasyonist ortamda uygulanan yüksek vergi oranları, gereksiz teşvikler, saydam olamayan kamu maliyesi gibi sebepler işlemlerin bir bölümü ya da tamamının vergileme bakımından kayıt dışında bulunmasına sebep olabilmektedir. Devlet kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek için gerekli önlemleri almalıdır. Bu konu ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmalı ve bu düzenlemelerin kesin olarak uygulanacağı mükelleflere hissettirilmelidir. Ayrıca mükellefler toplanan vergiler ile toplumun ortak ihtiyaçlarının karşılandığına ikna olmalıdır.

Bir mükellefin riskten kaçınma eğilimi konusundaki korkuları vergi kaçakçılığı düzeyini belirleyen temel değişkendir. Risk almaktan hoşlanmayan, kaçınan mükelleflerin kaçakçılık eğilimleri de düşük olacaktır. Denetimin ve cezaların düşüklüğü, risk alma eğiliminin güçlü oluşu, vergi oranlarının yüksekliği kaçakçılık davranışı için yeterli değildir<sup>191</sup>.

Kayıt dışı ekonominin nedenleri arasında önemli görünenleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- ✓ Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti),

---

<sup>190</sup> M. Vedat Pazarhoğlu, Timur Turgutlu, “Gelir, İşsizlik ve Suç: Türkiye Üzerine Bir İnceleme”, **Finans Politik & EKONOMİK YORUMLAR**, Cilt:44, Sayı:513, 2007, s.64.

<sup>191</sup> Ömer Faruk Batrel, “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası**, Sayı:175, 1996.

- ✓ Hukuki nedenler (yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, üniter yapıdaki bozulma, defter tutma hadleri),
- ✓ İdari nedenler (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması),
- ✓ Sosyal nedenler (vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler),
- ✓ Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler<sup>192</sup>.

Kayıt dışı ekonominin ekonomide ne kadarlık bir vergi kaybına neden olduğu konusu tartışılırken, iki önemli aşama önümüzde ciddi bir engel oluşturmaktadır. Bunlardan biri bizzat kayıt dışı ekonominin tahmin ve ölçümünde karşılaşılan güçlüklerdir. Çeşitli yöntemler kullanılarak ülkemiz için girişilmiş olan çeşitli tahmin çalışmalarının sonuçları birbirinden izahı mümkün olmayan boyutta farklı çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonominin neden olduğu vergi kaybının hesabında ikinci kademe güçlük ise, kayıt dışı ekonominin boyutları ile vergi kaybı boyutunun simetrik bir ilişki içinde bulunmasıdır. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonominin kayıt içine alındığı varsayımında, vergi gelirlerinin aynı oranda artacağı kabulü doğru değildir<sup>193</sup>.

Kayıt dışı ekonomiyi ölçmek için çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- ✓ Doğrudan ölçme yöntemleri,
- ✓ Dolaylı ölçme yöntemleri
  - GSMH yöntemi,
  - İstihdam yöntemi,
  - Vergisel yöntemler,

---

<sup>192</sup> Yusuf Kıldış, “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2000.

<sup>193</sup> İzzettin Önder, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme”, **İ.Ü. Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, No:23-24, Ekim 2000- Mart 2001, <<http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=24>>, (22.12.2010).

- Parasal yöntemler
  - Sabit oran yöntemi,
  - İşlem hacmi yöntemi
  - Ekonometrik yöntem<sup>194</sup>.

**TABLO 1: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Tahminleri**

Araştırmacı	Yıl	Yöntem	Kayıt Dışı Ekonomi (GSMH’ye Oran) (%)
Akalın, Kesikoğlu (*)	2005	Geniştirilmiş Oran Yöntemi	14-134
Altuğ (*)	1992	Kayıt Dışı Ücret Yaklaşımı	35
Çetintaş, Vergil (**)	1992	Ekonometrik Parasal Tahmin	23
Çetintaş, Vergil (**)	2000	Ekonometrik Parasal Tahmin	24.7
Derdiyok T. (*)	1984	Parasalcı Yaklaşım	27.3
Derdiyok (**)	1989	Vergi Yaklaşımı	46.9
Derdiyok T. (*)	1991	Vergi Yaklaşımı	40.4
Hakioğlu D. (*)	1984	Parasalcı Yaklaşım	137.8
İlgin (*)	1992	Ekonometrik Oran	47.2
İlgin (*)	1993	Basit Parasal Oran	55.3
İlgin (*)	2001	Basit Parasal Oran	66.2
İlgin, Y. (**)	2002	Sabit Oran Yaklaşımı	31-84
Kasnakoğlu (*)	1990	Parasalcı Yaklaşım	9.338
Kasnakoğlu (**)	1997	Nakit Oran	30-61
Kasnakoğlu (**)	1997	Ekonometrik	9-13
Kasnakoğlu (**)	1997	İşlem Hacmi	31
Öğünç, Yılmaz (*)	2000	Ekonometrik	15
Özsoylu (**)	1990	Nakit Oran	11.7
Özsoylu A.F. (*)	1990	GSMH Yaklaşımı	7.5
Özsoylu A.F. (*)	1993	Parasalcı Yaklaşım	12.9
Özsoylu A.F. (*)	1993	İşlem Hacmi Yaklaşımı	8.5
Schneider (*)	2001	Karma Yöntem	33.2
Temel, Şimşek, Yazıcı (**)	1991	Vergi Yaklaşımı (Farklı Varsayımlarla)	29.9-16.4
Temel, Şimşek, Yazıcı (**)	1992	İşlem Hacmi	1.9
Temel, Şimşek, Yazıcı (**)	1992	Ekonometrik Yaklaşım	8.1

**Kaynak:** (\*)Funda Yurdakul, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Model Denemesi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**,63-4, s.208, (\*\*)**G.İ.B., Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, Ankara, Nisan 2009, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:87, s.6.

<sup>194</sup> Nihat Işık, Mustafa Acar, “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, Temmuz- Aralık 2003, s.123-125.

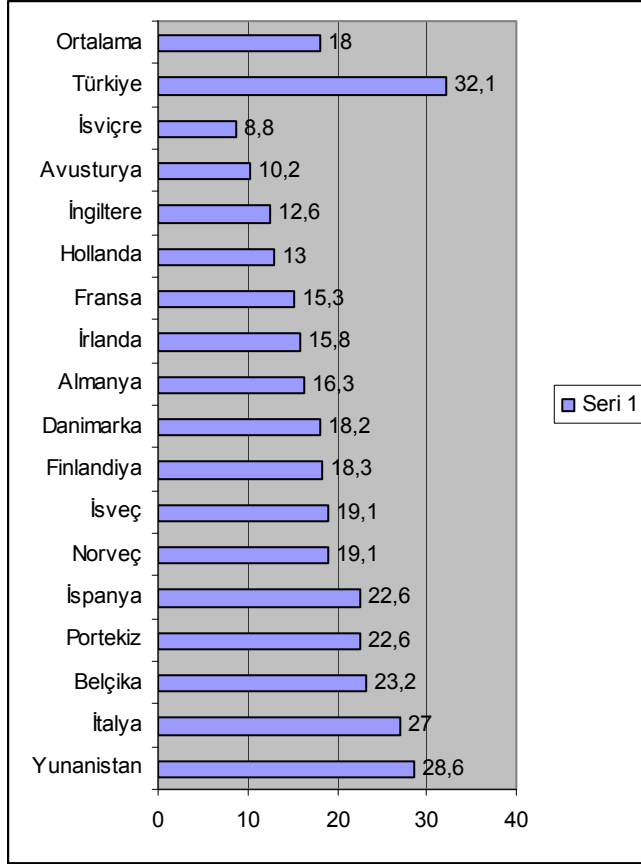
Tablo 1’de görüldüğü gibi çeşitli araştırmacılar farklı yöntemlerle Türkiye’deki kayıt dışı oranını ölçmeye çalışmışlardır. Parasalcı yaklaşım, vergi yaklaşımı, ekonometrik yaklaşım, işlem hacmi yaklaşımı, karma yöntem, GSMH yaklaşımı, nakit oran gibi çeşitli yöntemler kullanılarak aynı yıl veya farklı yıllarda yapılan çalışmalarda bulunan sonuçlar %2 ile % 138 arasında değişmektedir.

Friedrich Schneider (2002), gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan 110 ülkede kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğünü belirlemiştir. 2000 yılındaki kayıtlı ekonominin ortalama büyüklüğünün yüzdesi olarak kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğü, gelişmekte olan ülkelerde %41, geçiş ekonomilerinde %38 ve OECD ülkelerinde %18 olarak belirlemiştir. Türkiye %32,1 ile OECD ortalamasının oldukça üzerindedir<sup>195</sup>.

---

<sup>195</sup> **G.İ.B.**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, **a.g.e.**, s.4.

## GRAFİK 2: Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü- Ülkeler Arası Karşılaştırma



Kaynak: G.İ.B., Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, a.g.e., s.5.

OECD ülkeleri ile karşılaştırdığımızda ülkemizdeki kayıt dışı oranı oldukça yüksektir. Ülkemiz kayıt dışı ekonomiyle mücadele eden bir ülkedir. Bu nedenle bazı önlemler alınmalıdır. Bu önlemler gerekli şekilde ve yeterli düzeyde alınırsa kayıt dışı oranını OECD ülkeleri düzeyine düşürebiliriz ve ekonomik olarak rekabet edebilecek potansiyele ulaşabiliriz.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede alınması gereken önlemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- ✓ Makro ekonomik düzeyde alınması gereken önlemler
  - Ekonomik istikrarın sağlanmasına yönelik alınması gereken önlemler

- Kamu harcamalarının azaltılması yönünde alınması gereken önlemler
- ✓ Türk vergi mevzuatına yönelik alınması gereken önlemler
  - Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi oranının düşürülmesi
  - Teşvik sisteminin vergi kanunlarının dışında tutulması
  - Enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmesi
  - Tarım sektörünün reel anlamda vergilendirilmesinin sağlanması
  - Vergi affı uygulamalarının olağanlıktan çıkartılmasının sağlanması
  - Vergi cezalarının yaptırım gücünün arttırılmasının sağlanması
  - Vergi sisteminde otokontrol mekanizmalarının işletilmesinin sağlanması
  - Vergi kimlik numarası uygulanmasında etkinliğin sağlanması
  - Vergi barışı kanunu
  - Vergi affı uygulamaları
- ✓ Kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik idari düzenlemeler
  - Vergi idaresinin etkinleştirilmesine ilişkin alınması gereken önlemler
  - VEDOP: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
  - Vergi denetimi yönünden alınması gereken önlemler
  - Vergi yasalarının uygulanması adına muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirler açısından alınması gereken önlemler
- ✓ Kayıt dışı ekonominin önlenmesi açısından vatandaşların vergi bilincinin geliştirilmesine yönelik önlemler
- ✓ Kara paranın aklanmasının engellenmesi yönünde alınması gereken önlemler
- ✓ Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için alınması gereken diğer önlemler
  - Vergi idaresinin etkinliğinin ve verimliliğinin arttırılması ile ilgili olanlar
  - Bilgi teknolojisine dayalı modern bir sistem oluşturmak ile ilgili olanlar

- Vergi sisteminin rasyonelleştirilmesi ve basitleştirilmesine yönelik olanlar<sup>196</sup>.

Kayıt dışı ile mücadele eden ülkeler istikrarlı bir ekonomik yapıyı sağlamak zorundadır. Bu koşulun sağlanması için mali disiplin şarttır. Mali disiplini sağlayamayan ülkeler gereksiz ve keyfi borçlanmalara giderler. Sınırsız kamu harcamaları da bu durumu tetikler. Böyle durumlarda oluşan ağır vergi yükü altında bireyler vergi kaçakçılığına ve kayıt dışılığa yönelirler.

## 6. İstikrarsız Ekonomik Yapı

Gelişmekte olan ülkelerde finansal serbestleşme çoğu kez artan kamu açıkları ve beraberinde artan iç ve dış kamu borcu, gelir dağılımı eşitsizliğinde artış ve istikrarsız ekonomik büyüme gibi sonuçlar getirmiştir. Türkiye 1980 sonrasında serbest piyasa ekonomisine geçmiştir. İlk zamanlar yeni sistemle birlikte girişimciler piyasaya atılsa da daha sonraları dışa açık ekonominin getirdiği risklerden ve ülkenin istikrarsız yapısından çekinmeye başlamıştır. Enflasyon ve reel faizlerin aşırı hareketli olması ile para ve maliye politikalarının yeterli seviyelere ulaşamaması ekonomilerde büyük krizlere yol açmıştır. Ülkemizde yaşanan 2001 krizi bunun en güzel örneklerindedir. Bu ise girişimciler için güvensiz bir ortam yaratmaktadır.

Sermaye, yatırıma dönüştüğü ölçüde ekonomiye katkı sağlar. Güvensiz ortamlarda girişimciler yatırım yerine yastık altı yapmaya yönelirse parasal hareket sağlanamaz. Güven ortamının sağlanamadığı böyle bir ekonomide bireyler ya rekabet gücünü arttırmak için vergi kaçırmaya yönelecek ya da çalışmamayı tercih edecektir. Bu durum ekonomi için büyük kayıptır. Hem bireysel hem de sosyal refah kaybına yol açan bu durum yapılacak gerekli düzenlemelerle önlenmeye çalışılmalıdır.

---

<sup>196</sup> Biçer, a.g.e., s.112-140.



## **B. Sosyal ve Demografik Faktörler**

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen diğer bir etken de sosyal ve demografik faktörlerdir. Mükellefler; ailelerinin gelir düzeyi, yaşadıkları sosyal çevre, ırkları, yaşları, cinsiyetleri, eğitim durumları, meslekleri ve kültürleri doğrultusunda vergisel kararlarını verirler.

### **1. Aile Ölçeği**

Mükelleflerin vergiye karşı göstermiş oldukları tepkiler aile durumlarıyla yakından ilgilidir. Mükellefler aile içinde kişi başına düşen gelirle orantılı olarak vergi kaçırma ya da kaçırmama kararını verecektir. Aile içinde kişi başına düşen gelir düşük bir mükellefin kişi başına düşen geliri yüksek olan bir ailenin bireyine göre vergi kaçırma olasılığının yüksek olması gibi evli bir mükellefin bekâr mükelleflere göre de vergi kaçırma olasılığı yüksektir. Görüldüğü gibi bireyler vergiye uyum gösterirken aile ölçeklerini de dikkate alırlar. Türkiye de bu konuda mükelleflere evli olmaları halinde vergisel istisnalar getirmiştir. Ayrıca çocuk sayısına göre de belirli oranda istisna uygulanmaktadır. Tüm bu uygulamalar mükelleflerin ekonomik durumunu göz önüne alarak gerekli kolaylığı sağlamak ve vergi kaçakçılığının önüne geçmek içindir.

### **2. Eğitim Düzeyi**

Eğitim vergiye uyumda diğer bir önemli belirleyicidir. Richardson eğitimin kaçakçılık üzerindeki önemli belirleyicilerden biri olduğu üzerinde durmuş ve daha yüksek düzeyde genel eğitimin daha düşük düzeyde kaçakçılığa yol açacağını belirtmiştir<sup>197</sup>. Eğitimli bireyler sendikalı ve sigortalı, kısaca kayıtlı olmanın avantajlarını daha iyi değerlendireceklerdir.

---

<sup>197</sup> Fatih Saraçoğlu, “Yaş- Cinsiyet- Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **KMU İİBF Dergisi**, Yıl:10, Sayı:15, Aralık 2008, s.19.

Her zaman eğitimli mükellef daha çok vergiye uyum gösterir diye bir kural yoktur. Mükelleflerin eğitimi arttıkça fırsatları ve boşlukları daha iyi değerlendirebilir. Denetime girme risklerini bilen eğitimli mükellefler karakterleri doğrultusunda vergi kaçırma yoluna gidebilirler. Mükellefler verginin amacını yeteri düzeyde kavradığı takdirde vergiye uyum konusunda daha az itiraz eder hale gelecektir.

### 3. Yükümlünün Mesleği

Yükümlülerin hangi meslek grubuna ait oldukları da vergiye karşı geliştirecekleri tutumları belirlemede önem taşımaktadır. Bazı meslekler vergileri başkalarına yansıtarak bundan bir ölçüde kurtulabilirler veya buna daha çok çalışarak tepki verirlerken, bir başka vergi mükellefi meslek grubu da zahmetlice ve zor şartlarda elde ettikleri gelirlerden vazgeçerek çalışmamayı tercih edebilirler. Burada gelir yaratma esnekliğine sahip meslekler, gelirin nasıl ve hangi şartlarda elde edildiği, gelir elde edilmesinde dikkate alınan indirimler de, vergi karşısında olumlu ve olumsuz tavır geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır<sup>198</sup>. Vergiye karşı toplumsal direnişin tipik örneği, Fransa’da 1954 yılında verginin reddi biçiminde ortaya çıkan Poujade hareketidir. Poujade adında küçük bir kasaba esnafının önderliğini yaptığı verginin kolektif reddi hareketi, Poujade’in Parlamente’ye seçilmesiyle sonucunu vermiştir<sup>199</sup>.

Bazı meslek gruplarındaki vergisel avantajlar kişilerin meslek seçimlerinde etkili olabilmektedir. Bu durumda bireyler daha az verimli oldukları alanlara kayarak vergi kayıplarına yol açabilmektedir. Bazı mesleklerde ise sosyal olarak vergisel kayıplara göz yumulur. Her iki durumda da sonuç itibarıyla devlet vergi kaybına uğrar.

---

<sup>198</sup> Çataloluk, **a.g.m.**, s.221.

<sup>199</sup> Naci Birol Muter, Süreyya Sakıncı, A. Kemal Çelebi, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması: Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü**, Manisa, 1993, s.25.

## 4. Irksal Özellikler

Vergiye karşı mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkileyen diğer bir unsur irksal özellikleridir. Yapılan araştırmalarda belli coğrafi bölge halklarının vergi karşısındaki eğilimleri aynı düzeylerde çıkmaktadır. Bunun ekonomik gelişmişlikle olduğu kadar o bölge halkının irksal özellikleriyle de ilgisi vardır. Fransa, Hollanda, Almanya gibi batı Avrupa ülkelerinde kayıt dışı oranı ortalama %14 iken Brezilya Meksika gibi Latin Amerika ülkelerinde bu oran ortalama %35 civarındadır. Nijerya, Senegal, Etiyopya gibi Afrika ülkelerinde ortalama % 46 civarında iken Türkiye, Malezya, Kore gibi Asya ülkelerinde ise ortalama % 30 civarındadır<sup>200</sup>. Avrupa ülkelerinde bu oran Afrika ülkelerine oranla oldukça düşüktür. Kayıt dışı oranındaki bu düşüklük vergiye uyum oranının oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Belli coğrafyada yaşayan belli ırklardaki bireylerin diğer dış etkenler bir yana irksal özelliklerinden de hareketle vergiye karşı ortalama bir tepki gösterdikleri söylenebilir.

## 5. Yükümlünün Yaşı

Yaş ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda pozitif ve negatif yönde ilişkiler bulunmuştur. Bazı çalışmalarda gençlerin, bazılarında da yaşlıların vergi uyumsuzluğu (kaçakçılık) sergiledikleri ortaya çıkmıştır. Ancak çalışmaların çoğu gençlerin daha fazla vergi uyumsuzluğu sergilediği yönündedir. Yaş unsurunun vergi uyumu üzerindeki etkilerini ölçmeye yönelik yapılan bazı araştırmalara göre, genç yaştaki yükümlüler, gelirlerinin büyük bir kısmını tüketmek ya da tüketime yönelik kısa vadeli tasarruflara ayırmak durumundadırlar. Özellikle, yaş sınıflamasında 25-30 yaşlarındaki kişilerin henüz yüksek bir gelire sahip olmamaları yanında bir aile kurmak ve daha yüksek bir hayat standardına sahip olmak istemeleri, devletin vergi taleplerine tam bir isteksizlikle karşı durabilecekleri

---

<sup>200</sup> T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, “Dünyanın 110 Ülkesinde Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü ve Ölçümü”, Rapor No:11, 21 Haziran 2005, s.3-5.

belirtilmektedir. Ayrıca bu yaş grubundaki insanların risk alma konusunda daha cesur olmaları diğer bir etken olarak belirtilmektedir<sup>201</sup>.

## 6. Yükümlünün Cinsiyeti ve Medeni Hali

Bireylerin cinsiyetleri ve medeni durumları da vergiye uyumları konusunda belirleyicidir. ABD’de yapılan ampirik bir araştırma, erkeklerin kadınlara oranla evli çiftlerin ise bekarlara oranla daha fazla vergi kaçırma eğilimi gösterdiklerini ortaya koymaktadır<sup>202</sup>.

Evli mükelleflerin bekâr mükelleflere göre ihtiyaçları daha fazladır. Bekâr mükellefin geliri kendisine yetebilecek düzeyde iken evli mükelleflerin geliri yetmeyebilir. Bu durumda mükellefler vergi yükünü daha fazla hissederek vergi kaçırma eğilimi sergileyebilir. Cinsiyet durumu dikkate alındığında ise erkek mükelleflerin kadınlara oranla daha fazla vergi kaçırma eğiliminde olduğu sonucuna varılmıştır. Bu durum kadınların vicdani olarak daha hassas olmalarıyla açıklanabilir. Ancak son yıllarda kadınların iş hayatına daha fazla girmeleriyle bu oranlar değişme göstermiştir. Ve cinsiyet bakımından böyle bir genelleme yapılması zorlaşmıştır.

## 7. Yaşanılan Sosyal Çevre

Mükelleflerin yaşadığı çevre de vergiye karşı tutumlarını etkilemektedir. Mükellefler başta vergi karşısında nasıl bir tavır alırsa alsın bir süre sonra yaşadığı çevreye uyum sağlayacaktır. Vergi uyumunun düşük olduğu bir çevrede vergiye gönüllü uyum sağlayan bir mükellefi ele alalım. Bu mükellef bir süre vergi görevini yerine getirme konusunda kararlı davranırsa da sonunda pes edebilir. Çevresinde vergi kaçırma eğiliminde olan diğer mükelleflerin vergi oranlarının haksız yere yüksek olduğu konusunda onu ikna etme ihtimali oldukça yüksektir. Diğer mükellefler

---

<sup>201</sup> İpek, Kaynar, **a.g.m.**, s.118-119.

<sup>202</sup> Ali Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, e-akademi, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı:5, Temmuz 2002, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>>, (15.04.2010).

tarafından vergi ödediği için ağır şekilde eleştirilen mükellef bu psikolojik baskıya dayanamayıp vergi kaçırma eğilimi gösterebilir.

## 8. Kültürel Faktörler

Kültür, toplumların ve grupların tecrübelerini, inançlarını, sanat anlayışlarını ve bunların somut görüntülerini, ahlak ve hukuk normlarını, adet ve gelenekleri ile sosyal bir varlık olarak tüm değerlerini içerir. Bir toplumun kültürel altyapısı ile vergiye gönüllü uyum arasında yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Ahlaki değerlerin güçlü olduğu bir toplumsal kültürde vergiyi gönüllü ödeme eğilimi yüksektir<sup>203</sup>. Vergi kültürü, toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları şeklinde tanımlanabilir. Bireylerin bu kültür düzeyine ulaşabilmesi için öncelikle aileden başlayan çeşitli okullarda devam eden görsel ve yazılı ile diğer iletişim araçlarıyla beraber dinsel kurumlarca da desteklenecek bir eğitim almaları gerekir<sup>204</sup>.

Bireylerin kendi kararlarıyla iyi-kötü, yararlı-zararlı gibi ayrımları yapabilmesi gerekir. Bireyler vergi konusunda karar verirken birçok dış etken belirleyici olur. Birey kararlarını etkileyen sosyal faktörleri değerlendirirken hepsinin ayrı olarak etkilerini gördük. Ancak beklide tüm bunları kapsayan faktör olarak kültürel faktörler ele alınabilir. Bireyler gördükleri, öğrendikleri, bilgileri doğrultusunda kararlar verir. Vergi konusunda da aynı yolla uyum gösterme ya da kaçırma kararını verir.

---

<sup>203</sup> Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, “Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, Aktan, Dileyici, Vural, **a.g.e.**, s.148.

<sup>204</sup> Abdulkadir Işık, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, **Ege Akademik Bakış**, 9 (2) 2009, <[http://eab.ege.edu.tr/pdf/9\\_2/C9-S2-M24.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/C9-S2-M24.pdf)>, s.856, (11.11.2010).

### C. Ahlaki Faktörler

Mükelleflerin vergiye uyumu konusunda diğer bir etkende ahlaki faktörlerdir. Vatandaşlarda gerekli vergi bilinci sağlanamadığı zaman vergi kayıp ve kaçakları olmaya devam edecektir. Mükellefler verginin bir vatandaşlık görevi olduğunu ve bu giderin kendilerine kamu hizmeti olarak döneceğini kabul ederlerse vergiye uyum konusunda da istekli olacaklardır. Ancak vergi bilincine sahip olmayan kaçakçılığı bir hak bir marifet gibi gören vatandaşların vergiye uyum sağlaması beklenemez. Bu şekilde oluşan vergi kayıplarının önüne geçmek için devletin idari ve hukuki önlemler alması yeterli olmaz. Aynı zamanda vatandaşlarda vergi bilincini de oluşturmalıdır.

Vergi ahlakı, vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesidir<sup>205</sup>. Vergi bilinci ve vergi ahlakının tüm yükümlüler için aynı olması kuşkusuz beklenemez. Birçok mükellef, ödemesi gereken vergi borcu tutarını, kanunların öngördüğü miktar yerine kendi vicdanını tatmin eden miktar olarak kabul etme eğilimindedir. Buna karşılık bazı kişiler ise, vergilerini ödemeyerek önemli maddi çıkarlar sağlama imkânına sahip olmalarına rağmen bunları tam olarak ve zamanında ödemektedirler. Vergi ahlakı, ülkede genel kültür ve iktisadi seviyenin bir fonksiyonudur. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerdeki vergi ahlakı gelişmekte olan ülkelere oranla daha yüksektir. Hatta aynı ülkenin gelişmiş bölgelerindeki vergi ahlakı gelişmemiş bölgelerdeki vergi ahlakına göre daha yüksek ve mükelleflerin vergiye yaklaşımları daha olumludur. Ancak, gelişmişlik seviyesi birbirine yakın olan ülkelerde bile vergi ahlakı konusunda farklı davranışlar izlenebilmektedir. Örneğin, Anglo-Sakson ve İskandinav ülkelerinde mükelleflerin iyi vergi ödeyicisi ve yüksek vergi ahlakına sahip oldukları kabul edilirken, Latin ülkelerinde mükelleflerin düşük vergi ahlakına sahip ve vergiye karşı sürekli tepki gösterdikleri kabul edilmektedir<sup>206</sup>.

Vergi kaçakçılığının önemli belirleyicilerinden biri olan ahlaki faktörleri incelerken mükelleflerin dini inancı ile gelenek ve göreneklerine bağlılığı dikkate

---

<sup>205</sup> Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlak Düzeyi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, 2008, s.356.

<sup>206</sup> Gerçek, **a.g.e.**, s.211.

alınmalıdır. Mükellefin vergi ahlakını bu iki durum önemli ölçüde etkilemektedir. Konuyu daha iyi kavrayabilmek için bu iki durumu alt başlıklar halinde incelemekte fayda vardır.

## 1. Dini İnanç

Mükelleflerin dini inançları vergi uyumunda etkili olmaktadır. Vergi kaçırma yani haksız para sağlamanın dinen suç olduğuna inanan mükellefler vergi kaçırma yolunu tercih edemeyecektir. Mükelleflerin dine bağlılıklarıyla orantılı olarak vergi uyumları da artacaktır.

Dini inanç ile vergi ödeme arasında yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Yaklaşık 600 yıllık tarihi geçmişe sahip Osmanlı Devleti, şer'i hükümlere tabi olan bir İslam devletiydi. Bu nedenle Osmanlı Devleti'nde hemen her alanda şer'i hukuk kuralları hâkimiyeti görülür. Bu durum Osmanlı vergi sisteminin oluşumunda da etkili bir faktör olmuş ve Osmanlı vergi sistemi, şer'i hukuk kuralları çerçevesinde şekillenmiştir<sup>207</sup>.

Dinler ve inançlarda şüphesiz bireylerin vergisel ödev ve yükümlülüklerini yerine getirme açısından önem taşır. Birey sadece kendi çıkarını düşünen bir bencil “homo economicus” değildir, o aynı zamanda başkalarına yardım etmeyi arzulayan, dinin (kutsal kitapların) emir ve talimatlarını yerine getirmeyi kendine görev addeden bir “homo religious” dur. Örneğin, İslam dini açısından zekât, her müslümanın ödemesi gereken bir vergidir. Zekât, İslam'ın beş şartından birisidir<sup>208</sup>.

Mükellef, vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak kabullenmelidir. Makul düzeydeki vergi oranları ve gerekli yasal düzenlemelerle mükellefin uyumu devlet tarafından da kolaylaştırılmalıdır. Aksi takdirde mükelleflerin kaçakçılığa yönelmesi olasılığı oldukça yüksektir. Mükelleflerin dini inançları ise onları ne olursa olsun

---

<sup>207</sup> Müslim Demir, “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, **Akademik Bakış**, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı:18, Ekim-Kasım- Aralık 2009, s.147.

<sup>208</sup> Tecim, **a.g.e.**, s.52.

vergiye uyum sağlamaya yöneltebilir. Ancak vergiye karşı gösterilecek uyum ödenen verginin dine uygunluğuna da bağlıdır. Mükellefler ödedikleri vergilerin dinin gereği olduğuna inanırsa vergiye uyum konusunda daha istekli olacaktır.

## **2. Gelenek ve Göreneklere Bağlılık**

Toplumlarda nesilden nesle aktarılan standart davranış tarzlarına gelenek denmektedir. Gelenekler örf ve adet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Adetler günlük yaşantıda sıkça rastlanılan ve örflere göre daha zayıf normlardır. Burada gelenek terimi ile kastedilen, toplumda dini inançlar gibi birer sosyal kontrol aracı niteliği taşıyan örflerdir. Çünkü örfler, kişiler arası ilişkilerden ziyade, toplumun müesseseleri ile ilgilidir. Geleneklerin bir kısmının derinliği o kadar fazladır ki, toplumda adeta bir tabiat kanunu gibi algılanır ve mutlaka uyulması gereken kurallar halini almıştır. Vergiler ve vergi ahlakı açısından bakıldığında toplumsal geleneklerin vergiye bakışı değiştirebildiğini ve farklı algılamalara neden olduğunu görmek mümkündür. Örneğin misafire verilen önemi ele alalım. Bir toplumda misafire çok önem veriliyor ise, misafirler için yapılacak harcamaların vergi matrahından indirilmesi istenebilecektir<sup>209</sup>. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Mükellefler gelenek ve göreneklere uygun davranışlarının hukuken de kabul görmesini beklemektedir. Mükellefler bu gibi bazı harcamaların vergi matrahından indirilmesini talep ederken vergi yönetimi bu isteği reddederse büyük tepki görebilir. Mükellefler yönetimin bu itirazına karşı vergi kağakçılığına yönelebilir.

## **D. Psikolojik Faktörler**

Vergi, kişilerin harcanabilir gelirinde azalmaya yol açan bir unsurdur. Bu sebeple mükellefler vergiye olumlu bakmazlar. Mükelleflerin vergiye bakış açısı böyleyken devlet vergi gelirini mükelleflerden zorunlu olarak alır. Keyfi bir ödeme olduğu zaman mükelleflerin gönüllü uyum sağlamayacağı açıktır.

---

<sup>209</sup> Tosuner, Demir, **a.g.m.**, s.9.



Mükelleflerin vergiye uyumunda psikolojik faktörlerde etkilidir. Bireylerin vergi kaçırma durumunda hissedecekleri suçluluk ve utanma duygusu vergi uyumları üzerinde etkide bulunacaktır<sup>210</sup>. Psikolojik olarak böyle bir ağırlık hissetmeleri vergi uyumu bakımından avantaj olacaktır.

## 1. Vergi Bilinci

Bireylerin bir toplumda paylaştıkları ortak yaşamda huzur ve düzenin sağlanması adına kendilerine bir takım görev ve sorumluluklar düştüğünün bilincinde olmaları, onların sorumluluk duygularının geliştiğini gösterir. Bunu, bazıları ödev ahlakı sahibi olmak olarak da nitelendirir. Bireylerin iç ve dış güvenliği, toplumsal düzeni ve kamusal hizmetlerin sağlanması adına kendilerine düşen bedelin (verginin) farkında olması vergi bilincine işaret eder<sup>211</sup>.

Vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin elde ettiği gelirlere veya servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir. Vergi bilinci sadece vergiyi ödeme bilinci olarak da algılanmamalıdır. Vergi bilinci aynı zamanda mükelleflerin ödediği vergilerin harcandığı yerlerin denetimini de ifade eden bir kavram olarak değerlendirilmelidir<sup>212</sup>.

Ülkemizde çeşitli sebeplerle mükelleflerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür. Vergi bilincinin oluşturulması amacıyla yönelik olarak, vergi mükelleflerine güvenilmesinin ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini

---

<sup>210</sup> Mehmet Tunçer, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, <[http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dergi/pdf/57/3/6\\_mehmet\\_tuncer.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dergi/pdf/57/3/6_mehmet_tuncer.pdf)>, (21.11.2010).

<sup>211</sup> Ali Rıza Özdemir, Hasan Ayvalı, “Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz- Aralık 2007, s.58.

<sup>212</sup> Nuri Ömürbek, Hüseyin Güçlü Çiçek, Serdar Çiçek, “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, s.104.

sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir. Aksi takdirde vergi mükellefleri vergiye karşı bir direnç göstereceklerdir<sup>213</sup>.

Mükelleflerin ödedikleri vergilerin nereye gittiğini bilmelerinin vergi ödeme bilincinin artmasına katkısı olacağı açıktır. Bugün için verginin toplanmasından ziyade harcanması daha büyük önem kazanmıştır. Vatandaşın, toplanan vergilerin çarçur edildiği düşüncesi vergiye uyumunu engellemektedir<sup>214</sup>.

Ödenen vergiler ile sağlanan kamu hizmetleri arasında bağlantı kurulması, insanların vergi ödemeyi daha ihtiyatlı değerlendirmesini sağlayacaktır. Çünkü toplumun yararına olduğu ve daha sonra hizmet olarak topluma yansıtacağı bilinci vergilere olumlu yönde bakmayı sağlayacaktır. Bu bağlantının kurulmaması, verginin devlet tarafından zorla alınan bir yük, bir ceza gibi algılanması insanların vergi ödeme isteğini azaltarak vergi alanındaki kayıt dışı ekonominin artmasına yol açacaktır<sup>215</sup>. Gelişmiş demokratik toplumlardaki çağdaş vergi bilinci, ekonomik bilgi temeline oturmaktadır. Buna göre, mükellef talep ettiği kamu hizmetlerinin ancak kendisinin ödeyeceği vergilerle üretilebileceğini bilmektedir. Günümüzde, mükelleflerin sahip olması gereken vergi bilinci budur. Oysa özellikle demokratik devlet anlayışının tam olarak gelişmemiş ve yerleşmemiş olduğu gelişmekte olan ülkelerde devletin bireyler tarafından sanki “gökyüzünde beslenen yeryüzünde sağılan bir varlık” gibi telakki edildiği gözlenmektedir<sup>216</sup>.

Vergi bilinci ve ahlakının artırılması amacıyla gerekli basın ve yayın araçları ile yeterli düzeyde eğitim programı takip edilerek vergi kaçırmanın her vatandaş

---

<sup>213</sup> İbrahim Attila Acar, Mehmet Emin Merter, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, <[http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf)>, s.10, (11.11.2010).

<sup>214</sup> Nazmi Karyağdı, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayınları, Yayın No:51, s.146.

<sup>215</sup> İsa Sağbaş, Adem Başoğlu, “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, **İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, 2005, s.140-141.

<sup>216</sup> A. Kemal Çelebi, “Mükellef- Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:1997, Sayı:3, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, s.76.

tarafından denetlenmesi gereken bir konu olduğuna herkes ikna edilmelidir<sup>217</sup>. İlköğretim çağındaki öğrencilerin vergileri nasıl algıladığı önemlidir. Küçük yaşta vergi konusunda edinilen bilgiler, ileride vergilere karşı gösterilecek tutum ve davranışların nedenlerinden birisi olabilir. Bu nedenle küçük yaşlarda çocuklara vergilerin önemi anlatılmalıdır ki, ileride vergi kaçakçısı olmasınlar veya bu yollara başvurasınlar<sup>218</sup>.

Mükelleflerin; toplumsal çıkarı mı bireysel çıkarı mı ön planda tuttukları, devlet harcamalarına bakış açısı, toplumsal baskı, devlete bağlılık ve vergi ahlakı, vergi bilincinin yeterince yerleşmemesi, diğer kişilerin vergi kaçırma durumu ile ilgili algılayışları<sup>219</sup> vergi kaçırma davranışlarında etkili olmaktadır. Bu nedenle mükelleflere vergiyi iyi anlatmak gerekir. Mükellefler verginin alınma amacını kavrayıp, verginin aktarıldığı harcamaların gerekliliğine inanırsa vergi ödeme konusunda daha istekli olacaktır.

## 2. Diğer Mükelleflerin Davranış Şekilleri

İspanya’da yapılan bir çalışma sonucuna göre; vergi kaçakçılığının yaygın olduğu bir grupta bulunan mükellefin kendisi de önemli ölçüde vergi kaçırma eğilimi içinde olmaktadır. Buna karşılık, diğer insanların vergi kaçakçılığı durumu ile ilgili bir fikre sahip olmayan veya vergi kaçıran bireylerle ilişki kurmayanların vergi kaçırma eğilimi düşük olacaktır<sup>220</sup>.

Mükellefler vergiye uyum gösterirken çevresinde bulunan diğer mükelleflerden de etkilenir. Vergi cebri bir ödeme olduğu için mükellefler bundan kaçma yolları arayabilir. Çevresindeki diğer mükelleflerin tutumları da onların vergiden kaçmasını sağlayan en önemli etkenlerden biridir. Ancak vergi bilinci olan

<sup>217</sup> Bedriye Tunçsiper, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199505516.htm>>, (27.11.2010).

<sup>218</sup> Sağbaş, Başoğlu, **a.g.m.**, s.141.

<sup>219</sup> Burcu Dinçer, “Kayıt Dışı Ekonomi Ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2007, s.45-47.

<sup>220</sup> Dinçer, **a.g.e.**, s.47.

bir mükellef verginin amaçlarını ve gerekliliğini iyi kavradığı için bu dış etkenlerden daha az etkilenecektir. Bu bakımdan vergi bilinci vergi toplamada büyük bir yardımcıdır.

### 3. Vergi Gelirlerinin Yerinde Kullanılma Durumu

Vatandaşların devletten bir takım beklentileri her zaman olmuştur ve olmaya da devam edecektir. Ancak vatandaşlar devletin beklentileri nasıl karşılayabileceğini, beklentilerin mali portesinin ne olduğunu ve bunun hangi kaynaklarla finanse edileceğini düşünmemektedir. İşte bu noktada, devletin her türlü olanakları ile (özellikle kitle iletişim araçları ile) devreye girip, vergi konusunu anlatması gerekir. Burada vurgulanacak husus, verginin devletin yaptığı harcamalar yolu ile tekrar vatandaşa, bir hızlandırıcı etkisiyle, döndüğü olgusu olmalıdır. Örneğin toplanan vergi gelirlerinin yatırımlar için harcandığında, işsizlere yeni iş olanakları sağlayacağı, yatırım malları üreten sektörler için yeni kapasite yaratacağı ve bu yatırımların gerçekleşeceği, en basit ve herkesin anlayabileceği bir dille anlatılmalıdır. Sadece yatırım harcamaları ile değil, cari harcamalar yolu ile de bu işlevin yerine getirilebileceği ve sağlıklı bir ekonomik yapı için bu harcamaların kaynağının sağlam temellere dayanmasının zorunlu olduğunun bilincine herkesin varması gerekir<sup>221</sup>.

Mükellef ödediği vergilerin nereye gittiğini bilirse vergi uyumu konusunda daha istekli olabilir. Bu nedenle devlet vergileri toplanmasından harcamaların yapılmasına kadar tüm kamu hizmetlerinde şeffaf olursa vatandaşın güvenini kazanır. Bu güven de vatandaşların vergi görevini gönüllü yerine getirmesine yardımcı olur. Vergi görevinin yerine getirilmesi ise devletin harcamalarını rahatlıkla finanse edebilmesine ve daha kaliteli hizmet sunabilmesine olanak sağlar.

---

<sup>221</sup> Hüsamettin Biçer, “Vergi Sistemi ve Denetim”, **Vergi Dünyası**, Sayı:11, Yıl: 1982.

#### 4. Verginin Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Yaklaşımı

Uygulamada; vergilerin önemli bir bölümü, mükelleflerin beyanı ve vergi idaresinin denetimi esasına dayanmaktadır. Mükellefler ile devlet arasındaki yazılı olmayan mutabakata göre mükellef, ödeyeceği vergiyi bizzat kendisi tayin ve tespit etmektedir. Mükellef; bir taraftan vergi konusuna ilişkin bilgileri tam ve eksiksiz olarak beyan etmenin bir vatandaşlık görevi olduğu ve diğer taraftan da, daha az vergi ödeyerek menfaat sağlayabileceği ikilemi ile karşı karşıyadır. Bu ikilemin yanında vergi bilincinin, eğitimin, denetimin yetersizliği, bir takım vergilerin beyan dışı bırakılmasıyla sonuçlanabilecektir<sup>222</sup>. Vatandaş, ortak kamu harcamalarının vergi yolu ile finanse edildiğini ve bu sebeple verginin bir vatandaşlık görevi olduğunu bilirse vergiye uyum göstermekte daha istekli olacaktır. Bu sebeple devlet vatandaşının güvenini kazanmak zorundadır.

Vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak algılayan mükellef vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek konusunda daha istekli olacaktır. Çünkü vergisel yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren mükellef devlete olan bağlılığını göstermiş olur. Devletin politikalarını desteklemeyen ve ona güvenmeyen bir bireyin vergisini tam olarak ve istekli bir şekilde ödemesi beklenemez<sup>223</sup>.

#### E. Siyasi Faktörler

Toplum bireyleri seçim yöntemi ile kendilerini yönetecek idarecileri belirlerler. Bu seçilmiş kişiler toplum adına devlet otoritesini ve kendilerine tanınan hukuki yetkileri kullanarak ülke yönetimini sürdürürler<sup>224</sup>. Bireyler yönetime

---

<sup>222</sup> Özer Özçelik, S. Emre Özcan, “Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri, Etkileri, Ölçümü ve Türkiye Örneği”, <<http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=34>>, (23.10.2010).

<sup>223</sup> Elif Tuay, İnci Güvenç, “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, Kasım 2007, s.25, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf)>, (15.08.2010).

<sup>224</sup> Özgür Biyan, “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri”, <[http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya\\_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzгурBIYAN.pdf](http://www2.bayar.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzгурBIYAN.pdf)>, (21.01.2011).

getirdikleri temsilcilere güven duymak isterler. Bu güven doğrultusunda da vatandaşlık ödevlerine uyum gösterirler. Vergiye uyum konusunda da bu güven duygusu ile hareket edilir. Eğer mükellefler kendilerinden toplanan verginin yine kendilerine kamu hizmeti olarak döndüğünü bilirse vergiye gönüllü uyum konusunda daha az sorun yaşanır. Bu sebeple iktidarlar topladığı vergilerin verimli harcamalara aktarıldığına vatandaşını ikna etmelidir. Aksi takdirde güven ortamından uzak bir durumda vergiye gönüllü uyum konusunda da sıkıntılar yaşanabilecektir.

## 1. Devlet Yönetimine Olan Güven

Yükümlülerin devletle ilgili görüşleri de vergiye karşı davranışlarını belirlemektedir. Yükümlülerin devlete yükledikleri görev veya yaratmış oldukları devlet imajı beklentisinin sonucu, devletin giriştiği faaliyetleri değerlendirerek, devlete vergi vermenin gerekli veya gereksiz olduğu inancına kapılabilir. Eğer devletin kötü yönetildiği, alınan vergilerin israf edildiği, verimli olarak değerlendirilip harcanmadığı şeklinde bir kanaat oluşursa, yükümlü vergi vermekten kaçınacaktır. Yine vergi konusunda devletin adil bir şekilde davranmadığı yükümlünün haksız olarak çok vergi verdiği genel görüşü kabul edilirse, bu durum vergi vermemenin haklılık kazanmasına götürerek verginin reddine varacak ölçüde devlet karşıtlığına veya düşmanlığına kadar sevk eder<sup>225</sup>.

Mükelleflerin vergiye uyumu devlete olan güvenlerinin de işaretçisidir. Eğer mükellefler devlete ve diğer vatandaşlara güvenirse vergiye uyumunu arttıracaklardır. Bu açıdan vergiye uyumu devlete olan güvenle birebir ilişkilendirebiliriz<sup>226</sup>. Vatandaşların devletin meşru varlığını kabul etmeleri, onların devlet hizmetlerinden yeterli ölçüde yararlandığı fikrine bağlı olmaktadır. Yükümlülerin, devlete bağlılık duygusunun gelişmiş olması ile doğru orantılı olarak vergiye katlanmaları

---

<sup>225</sup> Çataloluk, **a.g.m.**, s.219.

<sup>226</sup> Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, “Ekonomik Anayasa ve Kamu Maliyesine Güven”, <<http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale128.pdf>>, (10.10.2010).

kolaylaşmaktadır. Bu sebeple devletin, vatandaşların kendisine duyduğu güveni arttırıcı önlemleri ve eğitici programları geliştirmesini gerekli kılmaktadır<sup>227</sup>.

## 2. İktidar ve Mükellefin Siyasi Düşüncelerinin Uyum Durumu

Siyasal partiler, seçmene sundukları program ile iktidara geldiklerinde uygulayacakları politikaların oylanmasını sağlarlar. Seçime katılan bir partinin iktidara getirilmesi, o partinin açıkladığı programın kabul edildiği ve toplum tarafından benimsendiği anlamına gelmektedir. İktidardaki siyasal otoriteye oy vermiş olan vergi mükelleflerinin vergisel kararlara uyumu, oy vermemiş olanlara nazaran daha kolaydır. Çünkü psikolojik açıdan, desteklenen siyasal partinin programlarını savunmak doğal bir sonuçtur. Aynı şekilde, iktidardaki siyasal partiyi desteklemeyen mükellefler, muhalefet partilerinin de yönlendirmesi ile hükümetin mali kararlarına karşı çıkma eğiliminde olurlar. Bu nedenle, vergi karşısında gösterilecek davranışın şiddetini belirlemesi açısından siyasal iktidarın kabulü önem arz etmektedir<sup>228</sup>.

İktidar partilerinin uyguladıkları vergi politikaları oy aldıkları seçmenler tarafından kabul görebilir. Ancak iktidar partileri seçimi kazandıktan sonra her zaman vaat ettikleri politikaları uygulamayabilir. Özellikle seçim döneminde yapılan seçim harcamaları seçim sonrasında kamu harcamalarının kısılması ile dengelenmeye çalışılırsa seçmen bu duruma tepki gösterebilecektir. Partilerin iktidarda kalma süreleri sona erip seçim yenilediğinde seçmenler vaat edilen politikaların uygulanmaması nedeniyle iktidarları oyla cezalandırabilirler. Ayrıca muhalefet partileri de uygulanan yanlış politikaları seçmene koz olarak kullanabilir. Tüm bu riskler altında iktidar partileri seçmenlerin tepkisini çekmeyecek ortak bir vergi politikası uygulayabilmelidir. Mükellefler tarafından genel kabul görececek bir politika uygulayabilen iktidarlar yeni seçime avantajla girecektir. Çünkü mükelleflerin kendi çıkarlarını ön planda tutmaları nedeniyle uygun vergi politikasını seçen partileri tercih etme ihtimalinin yüksek olduğu söylenebilir.

---

<sup>227</sup> Çataloluk, a.g.m., s.219.

<sup>228</sup> Tosuner, Demir, a.g.m., s.5-6.

## **F. Yönetimsel Faktörler**

Mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen diğer bir etken ise yönetimsel faktörlerdir. Mükellefler; vergi oranları, denetim olasılığı, vergi idaresi ile olan ilişkisi, vergi tekniği ve sistemin karmaşıklığı, vergi cezaları, aflar, indirim ve muafiyetlerle bağlantılı olarak karar verir. Örneğin denetim olasılığının düşük olduğuna inanan ya da vergi oranlarını haksız yere yüksek bulan bir mükellef vergiye daha az oranda uyum gösterebilecektir. Sık yapılan mali aflar da vergiye uyumu azaltan bir etken olabilmektedir. Ya da sistemin karmaşıklığı nedeniyle vergiye uyum oranı azalabilmektedir. Mükellefler sık değişen vergi mevzuatını anlayamadığı ya da takip edemediği için istemeden de olsa bir uyumsuzluk gösterebilir. Bu gibi nedenlerle vergi mevzuatımız sade ve anlaşılır olmalı, uygun vergi oranları belirlenmeli, istisna ve muafiyetler gerekli ölçüde tutulmalı, denetim mekanizması etkinleştirilmeli, gereksiz mali aflar uygulanmamalıdır. Böylece mükellefler daha yüksek oranda vergiye uyum sağlayacaktır.

### **1. Vergi Oranları**

Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen diğer bir etmen ise vergi oranlarıdır. Vergi oranları arttıkça mükellefin vergi yükü de artış gösterir. Bu durum ise mükellef üzerinde bir baskıya yol açar. Vergi oranlarının düşük olması mükellefin uyumunu arttırırken tersine oranların yüksek tutulması ise uyumu azaltıcı etki yaratır. Vergi, mükellefin harcanabilir geliri üzerinde azaltıcı etkiye sahip olduğu için mükellef tarafından vergiye karşı bir memnuniyetsizlik vardır. Bu nedenle vergi oranlarının yüksek olması mükellefi vergiye karşı daha sert tutum sergilemeye itebilir. Artan vergi yükü ile tüketim ve tasarrufunda azalma meydana gelen mükellef bu durumu telafi etmek için daha fazla çalışmak zorunda kalacaktır. Aksi takdirde yaşam standartlarında bir azalma meydana gelecektir. Daha fazla çalışma yükü ise mükellef tarafından hoş karşılanmayacaktır. Bu nedenle ideal bir vergi oranı belirlenerek mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tavır almaları engellenmeye çalışılmalıdır.



Kayıt dışı ekonomi nedeniyle artan kamu finansman ihtiyacının vergi oranlarının yükseltilerek karşılanması, vergiye karşı direnci artırarak kayıt dışılığı besleyen bir kısır döngü oluşturmaktadır. Ayrıca, kayıt dışı ekonomi, ilk aşamada işletmeler açısından rekabet avantajı yaratıyor gibi görünse de, girdiler üzerinde artan vergi yükü ve düşen emek verimliliği sonucunda uluslar arası rekabette dezavantaj yaratmaktadır<sup>229</sup>. Kayıt dışılık nedeniyle artan kamu finansman açığının vergi oranlarındaki artışla giderilemeye çalışılması beklendiği olumlu etkiyi yaratamaz. Artan vergi oranları kayıt dışılığı daha çok arttırmaya neden olur. Yapılması gereken bu açığı daha fazla arttırmamak için uygun bir vergi oranı bulmaktır. Kararlaştırılan vergi oranı optimum düzeyde olduğu sürece vergi uyumunu sağlamak daha kolaydır.

Bu konuyla ilgili olarak Arthur B. Laffer tarafından ortaya konulan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren çalışma oldukça önemlidir. Amerikalı iktisatçı Arthur B. Laffer'in 1970'li yıllarda vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi "Laffer Eğrisi" adını verdiği grafik ile açıklamıştır. Laffer, vergi oranlarının belli bir noktaya kadar arttırılmasıyla vergi gelirlerinin de artacağını, fakat bu noktadan sonra yapılacak olan vergi oranı arttırmalarının aynı etkiyi göstermeyeceğini, tam tersine vergi gelirlerini azaltıcı etkide bulunacağını iddia etmektedir<sup>230</sup>.

Vergi kayıp ve kaçığının en önemli nedeninin vergi oranlarının yüksekliği olduğu, yüksek vergi oranlarının vergi kaçırmaı teşvik ettiği bir dizi akademik çalışmada da ortaya konmuştur. Batirel (1994) yüksek marjinal vergi oranlarının vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını arttırdığını, vergiye uyumu da zayıflattığını ifade etmiştir. Vergi oranları arttığında ve gelir vergisinin artan oranlı tarifesi dikleştikçe mükelleflerin vergiye karşı tepkisi de artmaktadır. Bu durum vergi matrahını erozyona uğratmakta ve gelir kaybına neden olmaktadır. Vergiye karşı tepkilerin türü ve derecesi ise vergi oranlarının düzeyi ve hissedilebilirlik derecesine

---

<sup>229</sup> **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007- 2013)**, Resmi Gazete, Sayı:26215, s.22, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/plan9.pdf>>, (22.01.2011).

<sup>230</sup> Halit Çiçek, "Optimal Vergileme, Laffer ve Türkiye'de Gelir Vergisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:230, Ekim 2000, s.122.

bağlı olarak değişmektedir. Buna karşın düşük vergi oranlarının vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini öldürdüğü bu yüzden de vergi tabanının genişlemesine önemli katkı yaptığı tespit edilmiştir<sup>231</sup>.

Vergi kayıp ve kaçaklarının ekonomik büyüme üzerindeki olumsuz etkisi göz önüne alındığında; vergi yükünün azaltılması zorunluluğu ön plana çıkmaktadır. Bu kapsamda yapılacak olan vergi indirimleri vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi yoluyla, milli gelir artışına da yol açacaktır. Bununla birlikte; uzun dönemde vergi indirimleri ekonomide canlılık yaratmak suretiyle, potansiyel vergi alanları meydana getirmekte ve vergi gelirlerinin de artışına neden olmaktadır<sup>232</sup>.

## 2. Vergi Denetimi Olasılığı

Mükellefin vergiye uyum göstermesini etkileyen faktörlerden biride vergi denetim olasılığıdır. Mükellefler vergi ödeme konusunda karar verirken bir değerlendirme yaparlar. Mükellef, vergi kaçırma sonucunda elde edeceği fayda ile yakalanma ve ceza alma ihtimallerini kıyaslar ve çıkar sağlayacağı doğrultuda hareket eder. Cezaların yüksek olması vergi kaçırmayı bir noktaya kadar azaltır. Çünkü cezaların ağır olması kadar denetimlerin etkinliği de önemlidir. Mükellefler için vergi kaçırmayı caydırıcı kılmak denetimlerin arttırılması ile mümkündür. Etkili ve sık yapılan denetimler vergi kaçırmanın önünde caydırıcı etkiye sahip olabilecektir.

Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırabilecektir. Zira vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturmaktadır. Doğru beyanı

---

<sup>231</sup> Ahmet Ulusoy, Birol Karakurt, “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:254, 2002.

<sup>232</sup> Ayhan Doğan, “Vergi Oranlarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Anket Yöntemi İle Analizi”, <[http://www.muhasabenet.net/makale\\_ayhan\\_dogan\\_vergi%20denetmen%20yrd\\_vergi%20oranlarinin%20vergi%20gelirlerine%20etkisi.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_ayhan_dogan_vergi%20denetmen%20yrd_vergi%20oranlarinin%20vergi%20gelirlerine%20etkisi.doc)>, (11.01.2011).

sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğü olmaktadır<sup>233</sup>. Mükellefler vergiye uyum sağlama ya da vergiyi kaçırma kararını bu doğrultuda alırlar. Etkin bir denetim sistemi varsa mükellefler uyum sağlama eğiliminde olurlar.

Kişi ve firmaların üzerlerine düşen vergi mükellefiyetini yerine getirip getirmediikleri, vergi inceleme birimleri tarafından yapılan denetim sonucunda tespit edilir. Denetim yetersizliği, kişi ve firmaların rahatlıkla kayıt dışına çıkması için geçerli bir nedendir. Türkiye’de vergi denetim yetersizliği, denetim birimlerinin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır<sup>234</sup>. Etkin bir vergi geliri sağlayabilmek için etkin bir denetim sistemi de uygulamak gerekir. Aksi takdir de yetersiz vergilerden doğan kamu açıklarının giderilmesi sıkıntı yaratacaktır.

**TABLO 2: Vergi Denetim Kadroları**

VERGİ DENETİM	KADROLARI (1)		
	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro
<b>Bakana Bağlı:</b>	465	1153	1618
-Maliye Müfettişi (2)	155	312	467
-Hesap Uzmanı (2)	310	841	1151
<b>Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı:</b>	3662	8888	12550
<b>- Merkezi</b>			
(Gelirler Kontrolörlüğü)(2)	360	540	900
<b>- Mahalli (Defterdarlık Emrinde)</b>			
(Vergi Denetmeni)(2)	3302	8348	11650
Genel Toplam:	4127	10041	14168
<b>(1) 25 Ekim 2010 Tarihi İtibariyle</b>			
<b>(2) Maliye Müfettiş Yardımcıları, Hesap Uzman Yardımcıları ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmen Yardımcıları Dahil</b>			

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_62.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_62.xls.htm), (14.01.2011).

Türkiye’de 2010 yılı itibariyle vergi denetmen kadroları incelendiğinde yetersiz denetimin, denetmen kadrolarının büyük bölümünün boş olmasından kaynaklandığı görülmektedir.

<sup>233</sup> Burcu Gediz Oral, Ferhan Sayın, “Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52. Seri**, Yıl:2009, s. 153.

<sup>234</sup> Hakkı Mümin Ay, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği Ve Gelir İdaresinin Rolü”, **Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:11, Yıl:9, Aralık 2006, s.61.

Etkili denetimin olmaması mükelleflerin vergi kaçırma niyetlerini uygulamaya koymalarında cesaretlendirici unsur olmaktadır. Ayrıca göstermelik denetim vergi kaçağı ile mücadelenin başarısızlığının önemli nedenlerinden biridir. Etkili denetimde eleman sayısı yeterli olmalıdır. Denetimden beklenen sonucun elde edilmesi, yalnızca denetim elemanı sayısına bağlı değildir. Ayrıca; denetimi gerçekleştiren bu elemanların, iyi yetişmiş, mevzuata hâkim, vergiyi doğuran olayı tüm yönleriyle kavrama yeteneğine ve olanağına sahip olmaları ve vergi yargısının içtihatlarını izleyebilmeleri de gereklidir. Denetim, ancak bu nitelikteki elemanlarla yapıldığında kendisinden beklenen etkiyi sağlayabilir<sup>235</sup>.

Denetim oranlarının yüksekliği ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkiden yola çıkarak vergi gelirlerinin artmasının denetim etkinliğine bağlı olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca cezaların oranı ne olursa olsun yeterli denetim olmadığı sürece mükellefin vergi uyumunda etkili olmayacağı da açıktır. Denetime tabi tutulan bir mükellef, ertesi yıl da aynı denetime tabi tutulma olasılığını göz önünde bulundurarak istemese de vergiye uyum sağlayacaktır. Böylece doğru beyanda bulunarak vergi kaybına sebep olmayacaktır.

Denetim oranının ülkemizde %2 seviyesinde olduğu düşünülürse etkin bir vergi uyumu beklenmemelidir. Çünkü mükelleflerin büyük bir kısmı nasılsa denetlenmem diyerek vergi kaçırma yoluna başvurabilir. Bu oranın artışına paralel olarak vergi uyumunun da artacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Psikolojik olarak etrafında birçok mükellefin denetlendiğini gören mükellef kendisi içinde bu ihtimali göz önüne alarak vergiyi ödeme yoluna gidecektir.

---

<sup>235</sup> İbrahim Halil Sugözü, “Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980- 2004 Türkiye Örneği)”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Doktora Tezi**, Konya, 2008, s.43.

### 3. Vergi İdaresi-Mükellef İlişkisi

Vergi sistemi ve tekniklerindeki gelişmelere paralel olarak vergicilik hizmetleri alanında da önemli ilerlemeler kaydedilmiş ve vergi yönetimi yapılanmasının da bunlara ayak uydurması zorunlu hale gelmiştir. Vergi idaresinin yeniden yapılanmasındaki temel amaç, devletin vergi yasalarını gereği gibi uygulama temel işlevini gerçekleştirecek etkinliğe kavuşturulmasıdır<sup>236</sup>.

Vergi idaresi ülke gelişiminde anahtar bir rol oynamaktadır. Bu yüzden, vergi politikası; ülkenin hâlihazırdaki mevcut idari uygulamaları ve geliri arttırmak için ne gibi potansiyellerin var olduğunu göz önünde bulundurmaya zorundadır<sup>237</sup>.

Mükellefin vergi idaresine güven duyması vergi uyumu açısından oldukça önemlidir. İdare tüm mükelleflere aynı yaklaşmalıdır. Kendilerine adil yaklaşmayan idareye karşı mükellefler vergi ödememe şeklinde tepki gösterebilir. Bu nedenle idare taraflı iş yapmamalıdır. Mükelleflere objektif yaklaşmalıdır. Aksi takdirde mükellefler vergi kaçırma yoluna başvurabilecektir.

Modern bir vergi sisteminde vergilerin önemli bir bölümü mükellefin beyanı esasına dayanmaktadır. Bu esas beraberinde güçlü ve etkin bir vergi idaresini zorunlu kılmaktadır. Vergi toplanmasında aksaklık çıkmaması etkin bir idare ile mümkündür. Ayrıca düzenli toplanan vergiler mükelleflere kamu hizmeti olarak da dönmektedir. Beyan esasında yapılan etkili denetim vergi kayıplarını önlemeye yardımcı olacaktır. Vergi mükellefi, vergi kaçırması durumunda sağlayacağı fayda ile yakalanması durumunda katlanacağı zararı mukayese ettiğinde etkin denetim ve ceza mekanizmasına göre vergi ödeme konusunda bir karar verecektir. Yakalanma ve ceza alma riskinin yüksekliği ile doğru orantılı olarak mükellef gönüllü olmasa da vergi uyumu yoluna gidecektir.

---

<sup>236</sup> Muter, Sakıncı, Çelebi, a.g.e., s.28.

<sup>237</sup> A. Niyazi Özker, S. Çağrı Esener, “Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:2, No:1, 2010, s.27.

Kamu gelirlerinin arttırılması ve kamu harcamalarının finansman ihtiyacının karşılanabilmesi için gelir idaresine yönelik şu önlemlerin alınması gerekmektedir:

- ✓ Vergi idaresi etkinleştirilmeli, mali denetim ve vergi denetimleri arttırılmalıdır,
- ✓ Kayıt dışında kalan gelir unsurlarının sisteme dâhil edilmesi sağlanmalıdır,
- ✓ Devlet mallarının verimli bir şekilde işletilmesine yönelik düzenlemelere yön verilmelidir<sup>238</sup>.

Vergi idareleri mükellefin vergiye uyumunu sağlamak için gerekli tedbirleri almalıdır. Vergi idareleri; mükellefin haklarını korumak, karşılıklı ilişkilerde güven sağlamak, mükellefin vergi hak ve ödevleri konusunda onları her türlü iletişim araçlarını kullanarak bilgilendirmek konusunda görevlidirler. Bu yapılanma mükellefin vergiye uyumunu arttırmak konusunda oldukça önemlidir. Vergi beyanı mükellefin itirafına dayandığından, idare tarafından etkin bir denetim zorunlu olmaktadır. Ayrıca beyan yöntemiyle, mükellef oldukça karmaşık ve zor bir görevle karşı karşıya bırakılmaktadır. Dolayısıyla devletin karmaşık vergi mevzuatı konusunda halkı bedelsiz olarak bilgilendirmesi gerekmektedir<sup>239</sup>. Devlet, Gelir İdaresi- mükellef ilişkilerini geliştirmeli, mükelleflere haklarının neler olduğu ve nasıl kullanabilecekleri anlatılmalıdır. Vergi dairelerinde ve bölge müdürlüklerinde, tüm mükelleflerin her türlü vergileme sorunlarını danışabilecekleri sürekli “danışma büroları” oluşturulmalı; söz konusu danışma bürolarında, vatandaşların her türlü sorusuna tatmin edici cevapları verebilecek şekilde özel eğitime tabi tutulmuş nitelikli personel bulundurulmalıdır<sup>240</sup>.

Bilişim ve teknoloji alanındaki geline düzey ülkelerin gelir idarelerinin yeniden yapılanmasını gerektirmiştir. Ayrıca doksanlı yıllardan itibaren bilgi iletişim

<sup>238</sup> Özker, Esener, **a.g.m.**, s.27-28.

<sup>239</sup> Ali Çımat, “Vergilendirme Yetkisi Ve Bu Yetkinin Demokrasi İle İlişkisi”, <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/35MaliCozum/08-ALICIMAT59.doc>>, (12.01.2011).

<sup>240</sup> Necdet Gökmen, H. Abdullah Güleç, “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 238, 2001.

teknolojilerindeki hızlı gelişme, ticaret kavramının kapsamını uluslar arası elektronik ticaret boyutuyla genişletmiştir. Hem elektronik ticaretin vergilendirilmesi amacıyla hem de gelir idaresinin idari süreçteki işlerinin otomasyona bağlı bir sistem içerisinde gerçekleştirmek için bilişim teknolojilerinden en üst düzeyde faydalanmak gerekmektedir. Ülkemizde Maliye Bakanlığı e-maliye uygulamalarını kullanmaktadır. Maliye Bakanlığı e-maliye adı altında çeşitli çalışmalar yürütmektedir. Vergi idarelerinin modernizasyonu kapsamında, Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) yürütülmektedir. VEDOP ile İnternet Vergi Dairesi kapsamında mükellefler ve diğer kurumlara çeşitli hizmetler sunulmaktadır. İnternet Vergi Dairesi, kamu idarelerinde saydamlık ve kaliteli hizmet sağlama konusunda devletin bireye ait tuttuğu kayıtlar anlamında ilk uygulamalardandır. Ayrıca e-maliye kapsamında yürütülen Bütçe Yönetim ve Enformasyon Sistemi (BYES), Milli Emlak Otomasyon Projesi (MEOP), Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP) gibi birçok proje bulunmaktadır<sup>241</sup>.

#### **4. Vergi Tekniği ve Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı**

Vergi tekniği ve sistemin karmaşık oluşu da vergiye uyumu etkiler. Vergi tekniği, vergi kanunlarının hazırlanması, vergiyi doğuran olay ile vergi oranlarının belirlenmesi, verginin tarh, tahakkuk, tahsil ve denetim aşamalarının planlanması ve yürütülmesi gibi vergilemeye ilişkin hemen tüm alanları içine alan çok kapsamlı bir süreçtir. Gelişmiş hukuki bir altyapı ve istikrarlı bir ekonomik yapı bu sürece işlerlik kazandıran önemli dinamikler olarak ortaya çıkmaktadır. Hiç kuşkusuz sosyal adaleti sağlayacak ve kaynak kullanımında etkinliği arttıracak bir vergi tekniğiyle kurgulanmış vergi sistemi de hem ekonomik istikrarın sağlanmasını kolaylaştıracak hem de hukuki altyapının daha da gelişmesini sağlayacaktır<sup>242</sup>.

Vergiler ile ilgili olarak yapılan değişikliklerin zamanı da yükümlü psikolojisi açısından önemlidir. Vergi oranlarının indirilmesi, arttırılması, yeni bir verginin

<sup>241</sup> Güneş Çetin, “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni Ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2010, s.79-82.

<sup>242</sup> Mehmet Sena Ekici, “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, C.8, S.30, Güz 2009, s.210

getirilmesi ya da kaldırılması zamana göre tepki görür. Ekonomik konjonktürün daralma döneminde arttırılan vergi oranları mükellefler tarafından tepki ile karşılanacaktır. Konulacak bir vergi mükellefin yatırım ve harcama kararlarında değişikliğe neden olacaktır. Böylece yeni bir vergi ülke ekonomisine büyük etkide bulunacaktır. Sadece yerli yatırımlar değil yabancı yatırımlar da bu değişiklikten etkilenecektir.

Vergi yasa ve mevzuatının sık sık değiştirilmesi yükümlü psikolojisinde olumsuz etki yapmakta ve yeni vergiye karşı direnç gösterme eğilimine sokmaktadır. Vergi yasalarının ve mevzuatının genelde ağır olan içeriğine yeni yeni adapte olup kabullenmişken, yeni vergi yasasının kabulü, değil yükümlüler uygulayıcılar açısından bile son derece uyumu ve uygulanması zordur. Belirli bir vergi cinsi ve tekniği ile ne kadar uzun yaşanır, buna o kadar çok alışılır. Vergi içeriğinin devamı, vergilerin psikolojik değerini arttıran önemli bir faktör olmaktadır. Vergi değişikliğinin zorunlu olduğu hallerde de otomatik duruma uyum sağlayan vergi cinsinden olmalıdır. Çok sık değişikliğe gidilmesi yükümlüleri belirsizliğe sevk ederek, sürekli tedirgin etmektedir<sup>243</sup>.

Vergi yasalarında sürekli olarak yapılan düzenleme ve değişiklikler mükellefler tarafından takip edilemeyebilir. Değişiklikleri takipte zorlanan mükellefler gayri iradi olarak hatalar yapabilir. Ayrıca bu hataların vergi idaresi tarafından takibinin zor olduğu inancı mükellefleri bu yola sevk edebilir. Gelişmiş bir ülkede vergi sistemi de gelişmiştir. Vergi sistemlerinden doğan sorunlar genelde gelişmekte olan ülkelerde görülür. Karmaşık bir vergi sistemi mükelleflerin kayıt dışına yönelmesine neden olabilir. Bu durum ise verginin adil yapısını engeller.

---

<sup>243</sup> Çataloluk, **a.g.m.**, s.224-225.



## 5. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı

Hukukumuzda suç teşkil eden fiiller ve işlenmeleri halinde faillerine uygulanacak cezalar esas olarak Ceza Kanununda düzenlenmiş bulunmaktadır. Suçun tanımı ise ceza müeyyidesi altına alınmış hukuk kurallarını çiğneyen fiiller olarak yapılabilir. Hukuk sistemlerinde suç sayılan fiillerin tamamı bir tek kanun içinde toplanmamakta, belli başlı suçları içine alan genel Ceza Kanunları yanında ceza hükümlerini içeren diğer kanunlarda mevcut bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu bu kanunlara örnek verilebilir<sup>244</sup>.

Vergi ödevlerinin kanunlarda gösterilen kurallara uygun olarak yerine getirilmesi gerekirken, vergi yükümlü veya sorumlularının bazı hallerde bilerek veya bilmeyerek, isteyerek veya istemeyerek bu kurallara aykırı davranışlarda buldukları görülmektedir. Bu tür hareketleriyle vergi suçu işlemiş olan fail karşısına devlet, iki ayrı sıfatla çıkmaktadır. Bu bağlamda devlet, öncelikle vergilendirme yetkisini kullanması nedeniyle, vergi yükümlü veya sorumlusunun karşısında vergi alacaklısı sıfatıyla yer almaktadır. Öte yandan devlet, yürürlüğe koyduğu bir takım yasak hükümlerine uymayan kişiler karşısına cezalandırma yetkisine sahip olarak çıkmaktadır. İşte vergi hukukunun, vergi ödevlerine aykırı davranışları ve bunlara uygulanan ceza müeyyidelerini düzenleyen bölümüne Vergi Ceza Hukuku adı verilmektedir<sup>245</sup>.

Vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin kavranmasında, yasada belirlendiği biçimde düzenlenen bu belge ve defterlerin özel bir önem taşıdıkları açıktır. Bu özel önemin doğal sonucu da defter belge düzenine uymama durumunda ceza uygulaması ile karşılaşmaktadır<sup>246</sup>.

---

<sup>244</sup> Yalçın Demirsoy, “Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 118, 1991.

<sup>245</sup> Yusuf Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının Mütalaa Şartına Bağlı Olması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 174, 1996.

<sup>246</sup> Ümit Saraçoğlu, “V.U.K. ve T.C.K. Hükümleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme; Belgelerde Sahtekârlık Fiilleri ve Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 95, 1989.

Vergi suçlarında cezaların parasal ya da özgürlüğü kısıtlayıcı şeklinde olması tartışılan konulardan biridir. Ancak önemli olan uygulanacak cezanın caydırıcılığının olmasıdır. Mükellefler vergi kanunları karşısında vergi kaçırma suçunu işlememelidir. Cezalar caydırıcı olmalıdır. Uygulanan para cezaları günün şartlarına uygun olarak düzenlenmelidir. Vergi afları mükellefleri vergiden vazgeçirecek şekilde olmamalıdır.

## 6. Mali Aflar

Mali af kavramını en geniş anlamı ile vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kalkması şeklinde tanımlayabiliriz. Toplum hayatının en üst örgütlenme biçimi olan devlet sisteminde af yetkisinin kullanılması sonuç itibarıyla devletin kendi koyduğu kuralların bozulmasına karşı yaptırım olarak kullandığı cezalandırmak hakkından vazgeçmesi anlamına gelmektedir<sup>247</sup>.

Mali aflar da vergiye uyumu etkiler. Anayasamızın 87. maddesine göre mali af çıkarma yetkisi T.B.M.M.'ye aittir. Bu yasaya göre T.B.M.M. vergi yasalarına aykırı davranan mükelleflere uygulanması gereken yaptırımları tamamen ya da kısmen mali af kapsamına alabilir.

Düşük toplama maliyetiyle acil bir gelir kaynağı olmasının ötesinde vergi aflarının lehinde olanlara göre, bir vergi sisteminde vergi uyumsuzluğu göstermiş ancak geçmişte vergi kaçırmış olmalarının ortaya çıkmasının neden olacağı yaptırımlardan dolayı çekinen çok sayıda kişi bulunmaktadır. Bu kişilerin bir kısmı bilinçli olarak vergi kaçırmış olabileceği gibi, bir kısmı da mali zorluklar içinde olmaları ve bu nedenle vergi yükümlülüklerini yerine getiremedikleri için gelirlerini beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olabilirler. Buna göre, bu kişilere temiz bir sayfa açmaları ve gelecekte vergi sistemi ile uyumlu bir mükellef olmaları için bir fırsat vermek gerekir. Bu şekilde kayda giren mükellefler, gelecekte aynı toplam

---

<sup>247</sup> Hasan Yalçın, Arif Başer, "Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 173, 1996.

vergi gelirine daha düşük yasal vergi oranlarıyla ulaşılmasını sağlayarak, vergi affından dürüst mükelleflerin de yararlanmasını mümkün kılacaktır<sup>248</sup>.

Vergi aflarını savunanlara göre bu afların faydaları aşağıdaki gibidir:

- ✓ Uygulanan vergi sisteminin sosyal ve ekonomik gerçeklere uymadığı, ekonomide mevcut olan yüksek enflasyona paralel olarak vergi sisteminde değişiklikler yapılmadığı ve bu durumun mükellefleri doğrudan etkilediği, bu nedenlerle mükelleflerin vergi kaçırımlarının başka bir ifade ile suç işlemlerinin bir anlamda mevcut sistemin yarattığı belirtilerek bu olumsuzlukların giderilmesi nedeniyle ve bu olumsuzluklar giderilene kadar gayri muayyen zamanlarda affın gerekli olduğu ileri sürülmektedir.
- ✓ Düşük orandaki vergi incelemeleri mükellefler arasında farklılıklar yaratmaktadır. Bu nedenle vergi cezalarının affı ile vergi aslının ödenmesi ve tahsilâtın arttırılmasının yanı sıra inceleme eksikliği nedeniyle mükellefler arasında doğan farklılıkları da gidermesi açısından vergi affı gereklidir.
- ✓ Vergi cezaları bütçede bir ferahlık yaratmamakta aksine meydana getirdiği iktisadi çöküntü dolayısıyla bir takım gelir kaynaklarının kurummasına ve daha az üretim dolayısıyla daha az gelir ve refah kaybına yol açmaktadır.
- ✓ Vergi idaresi ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilafli kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşmasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de af kanunlarının gerekçelerinde yer almaktadır.
- ✓ Vergi idaresi ve yargı organlarında vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların birikmesi dolayısıyla bu kurumlar normal işlerini yapamaz duruma gelmektedirler. Etkili bir vergi idaresi kuruluncaya ve vergi yargısı yeniden düzenlenip yığılmanın önlenmesi

---

<sup>248</sup> Tunçer, a.g.m. (1).

sağlanıncaya kadar zaman zaman yapılacak aflarla bu mahzurlar giderilmeli, vergi idaresi ve vergi yargısı normal işleri ile uğraşabilmelidir.

- ✓ Vergi gelirlerinin artması ve kaçakçılığın önlenmesi için vergi ahlakının oluşması, yayılması ve genişlemesi gerekir. Memleketimizde vergi ahlakı henüz tam anlamı ile yerleşmemiştir. Ülke çapında gerekli vergi ahlakı yerleşinceye kadar af kanunlarının çıkarılması uygun olur<sup>249</sup>.

Vergi aflarının olumsuz etkileri de söz konusudur. Öncelikle dürüst vergi mükellefleri vergi aflarını devleti aldatanlara getirilen bir imtiyaz olarak görecektir. Dürüst mükelleflerin böyle bir düşünceye kapılmaları gelecekte bu tür insanları vergi kaçırmaya itebilecektir. İkinci olarak vergi mükellefleri çıkarılan affın ileride de tekrarlanabileceği düşüncesine kapılabileceklerdir. Bu durumda da bireylerin vergilenme istençlerinde azalma meydana gelebilecek devlet ileride vergi kaybına uğrayabilecektir<sup>250</sup>. Türkiye’de köklü vergi reformlarıyla birlikte ve bir defalığına uygulanmak yerine, sık sık ve çok da geçerli olmayan gerekçelerle yürürlüğe konulan vergi afları; yeni af beklentilerine neden olması ve vergi sistemine yönelik eşitsizlik düşüncelerini arttırması gibi nedenlerle, kısa dönemde beklenen vergi gelirlerini arttırıcı etkiyi doğurmadığı gibi; uzun dönemde de vergi yasalarına olan uyumu azaltıcı bir etki yapmaktadır<sup>251</sup>.

Vergi affına karşı olanlara göre vergi aflarının maliyetleri aşağıdaki gibidir:

- ✓ Her şeyden önce bir toplumda sık sık af yetkisinin kullanılması adalet ve kanunlara olan güveni azaltmaktadır.
- ✓ Cezaların etkinliğini azaltıp suç işlemeye özendirici niteliğe sahip olmaktadır. Bir suçluyu sık sık affetmek her suçun mutlak bir ceza

---

<sup>249</sup> Yalçın, Başer, **a.g.m.**

<sup>250</sup> İbrahim Yumuşak, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, 1997.

<sup>251</sup> Mehmet Tunçer, “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, Sayı:249, 2002.

göreceği prensibini yok etmek demektir. Bu suretle kişilerde ceza görmeme ümidi uyanmış olmaktadır.

- ✓ Vergilerini doğru ve zamanında ödeyen ve diğer mükellefiyetlerini düzenli şekilde yerine getiren mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.
- ✓ Tahsilâtın hızlandırılmasına yönelik olarak çıkarılan af kanunları ise belirli bir dönemdeki tahsilâtı arttırsa bile yaratmış olduğu olumsuzluklar nedeniyle ileriye dönük vergi tahsilâtında azalmalara neden olmaktadır. Ayrıca her af yeni bir af beklentisini de beraberinde getirmekte ve sık sık gelen aflar da mükelleflerin bu beklentilerini boşa çıkarmamaktadır.
- ✓ Ülkemizde vergi afları politik bir araç olarak kullanılmaktadır.
- ✓ Yükümlü oldukları vergiyi faizsiz kullanıp daha sonra yine aynı miktarda veren ya da çoğu zaman olduğu gibi yakalanmadıkları sürece hiç vergi vermeyenler ödüllendirilmekte ve iradeleri ile kendilerini vergilendirenler ve stopaj yolu ile vergileri alınanlar ise bir yerde esas itibarıyla politik nedenlere dayanan af kanunları ile cezalandırılmaktadır.
- ✓ Bir ülkede çok sık af kanunu çıkarılması bu af kanunlarından beklenen sosyal faydanın da gerçekleşmemesine neden olmaktadır<sup>252</sup>.

Vergi afları tarihte yeni olmayan bir mali programdır. Mısır'da Rosetta Stone'da yazılı ilk vergi affına ilişkin belgeler M.Ö. 200'de toplumsal düzensizliği düzeltmek için vergi isyancılarının affedilmesi ile ilgili olarak çıkartılmıştır. Vergi aflarının ayrıca Roma İmparatorluğu'nun hüküm sürdüğü M.S. 401, 411, 434, 445, 450 ve 458 yıllarında olduğu bilinir. Son otuz yıldır da ulusal af programları önemli şekilde bütün dünyada Belçika da (1984), Fransa (1982, 1986), İrlanda (1988, 1993), İtalya (1982, 1984, 2002), İspanya (1977), Avusturya (1982, 1993), Arjantin (1987, 1995), Kolombiya (1987), Hindistan (1981, 1997), Venezuela (1996), Panama (1974), Kanada (1993), Portoriko (1988, 1991), Finlandiya (1982, 1984), Yeni Zelanda (1988), Rusya (1993, 1996, 1997), Portekiz (1981, 1982, 1986, 1988) ve

---

<sup>252</sup> Yalçın, Başer, **a.g.m.**

diğer ülkelerde uygulanmıştır. Türkiye’de ise mali aflar kapsamında ilk vergi affı 17 Mayıs 1924’dür<sup>253</sup>.

Vergi afları birçok ülke programına girmiştir. Bu uygulamanın ekonomik, siyasi, idari ve teknik nedenleri vardır. Vergiye uyumu arttırmak amaçlanarak yapılan bu uygulamaların amacına ulaşabilmesi için etkili bir yol izlenmelidir. Aflar sürekli hale gelip mükelleflerin güveni zedelenmemelidir. Geleceğe dair bir uyum amaçlanmalı ve uygun şekilde hareket edilmelidir. Aksi takdir de adalet ve güven duygusu zedelenen mükellefler vergiye uyum göstermek yerine uyumsuzluğu tercih edecektir.

## 7. İstisna ve Muafiyetler

Vergi muafiyet ve istisnaları kişi ve vergi konularının vergi matrahına dâhil olmamasıdır<sup>254</sup>. Vergi muafiyetinde vergi ödemekle yükümlü olan kişiler vergi kapsamı dışında bırakılmaktadır. İstisnalarda ise, vergiye tabi gelirin konusu kapsam dışında kalmaktadır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

Devlet ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlarla vergi muafiyet ve istisnalarını uygular. Ancak bu tercih adalet ve eşitliği bozabilir. Vergiden muaf tutulan gelirler başka vergilere getirilen yüklerle telafi edilmeye çalışılırsa bu durum mükellefler tarafından tepki görecektir. Uygulanan muafiyet ve istisnadan yararlanamayan mükelleflerin vergiye uyumu azalacaktır. Ayrıca uygulanan muafiyet ve istisnaların uzun vadede bu avantajdan yararlanan mükellefler tarafından da tepki görme ihtimali vardır. Mükellef normal şartlar altında ödemesi gereken vergiyi bu avantajlardan yararlandığı için belli bir süre ödememektedir. Bu süre sona erdiğinde ise mükellef

---

<sup>253</sup> Güneş Çetin, (2), “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim Ve Ekonomi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007.

<sup>254</sup> Filiz Giray, “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:21, Sayı:1, 2002, s.28.

ödemesi gereken vergiye tepki göstermektedir. Kendisine gösterilen bu avantajın sürekli olduğu gibi yanlış bir kaniya varmaktadır.

Muafiyet ve istisnaları serbest piyasa koşullarında değerlendirecek olursak, küçük şirketlere oranla büyük şirketler lehine bir durum söz konusudur. Büyük şirketler ölçeklerine oranla bu istisna ve muafiyetlerden daha fazla yararlanmaktadır. Bu durumda küçük şirketlerin rekabet gücünü azaltmakta ve piyasadan çekilmesine neden olabilmektedir.

Vergi muafiyet ve istisnaları vergi uyumsuzluğu gösteren mükelleflere yasal imkânlar sağlayabilmektedir. Bu uygulama düzenlenirken muafiyet ve istisnaların vergi tabanını genişletecek şekilde hazırlanması gerekir. Ayrıca vergi istismarını arttıracak bir uygulamadan da uzak durulmalıdır.

## **8. Kamu Harcamaları**

Kamu kaynaklarının nerede ve nasıl kullanıldığı mükelleflerin vergiye uyum göstermesi konusunda önem arz etmektedir. Mükellefler, kendilerine hizmet olarak dönen kamu harcamaları arttıkça vergi karşısında daha uyumlu davranabilecektir. Özellikle düşük gelirli mükelleflerin faydalandığı harcamalarda artış olması onları sosyal ve ekonomik olarak rahatlatacaktır. Bu faydanın ise vergiye uyumu arttırdığı söylenir.

Ekonominin sahip olduğu kaynaklardan önemli bir bölümü, kamu bütçeleri aracılığıyla, devlet tarafından harcanmaktadır. Kamu sektörüne aktarılan trilyonlarca lira tutarındaki milli gelir payının ancak isabetli bir şekilde harcanması ile ülkedeki kamu hizmetlerinin en iyi şekilde görülmesi sağlanabilecektir. Fakat kaynakların israfçı bir tutumla harcanması halinde kamu hizmetleri aksayacağı gibi, devlet fonksiyonlarını ifa edemeyecek, iktisadi ve sosyal gelişme de sekteye uğrayacaktır<sup>255</sup>.

---

<sup>255</sup> Tülin Canbay, “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)”, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:8, Sayı:2, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, Yıl: 2001, s.127.

Sosyal güvenlik ve sosyal hizmet yardımlar, eğitim, sağlık gibi alanlara yapılan kamu harcamalarından düşük gelirli vatandaşlar daha çok yararlanır. Bu harcamalar, piyasa ekonomisinde yaşanan gelir dağılımı adaletsizliğini bir ölçüde dengeler. Bu durumdan yola çıkarak vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerden birinin de kamu harcamaları olduğu söylenir. Ancak önemli olan yapılan kamu harcamalarının artması değil, kamu harcamaları içinde sosyal yardım, eğitim, sağlık gibi alanlara yapılan harcamaların oranının artmasıdır. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bu oranlar arttıkça vergiye uyum oranının artacağı söylenir. Gelir dağılımı adaletsizlikleri ve vergi kaçaklıklarının yaşandığı ülkemiz için bu oranları aşağıdaki tablodan görebiliriz.

**TABLO 3: Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri 2000-2005 (Milyon YTL)**

(Milyon YTL)	2000	2001	2002	2003	2004	2005
<b>Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri</b>	51.344	86.972	119.604	141.248	152.093	159.687
<b>Faiz Hariç Bütçe Giderleri Toplamı</b>	30.929	45.934	67.876	82.721	95.601	114.007
<b>Personel ve Sosyal Güvenlik Kurumları</b>	9.612	14.535	21.950	28.833	33.663	37.389
<b>Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>	4.543	6.823	10.681	11.874	13.604	15.186
<b>Faiz Giderleri</b>	20.424	41.038	51.728	58.527	56.491	45.680
<b>Cari Transferler</b>	12.749	18.073	25.412	31.429	36.306	45.871
<b>Sermaye Giderleri</b>	2.802	4.643	7.831	7.888	8.265	10.340
<b>Sermaye Transferleri</b>	1	2	49	92	465	1.384
<b>Borç Verme</b>	1.214	1.858	1.953	2.604	3.298	3.838

**Kaynak:** <[https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay?birimDizini=Merkezi+Y%C3%B6netim&\\_afLoop=5880585586140666&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=982gwwjcb\\_54](https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay?birimDizini=Merkezi+Y%C3%B6netim&_afLoop=5880585586140666&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=982gwwjcb_54)>, (26.06.2011).



**TABLO 4: Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri 2006-2010 (Bin TL)**

(Bin TL)	2006	2007	2008	2009	2010
<b>Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri</b>	174.321.617	204.988.546	222.553.217	259.155.933	286.981.304
<b>Faiz Hariç Harcamalar</b>	128.061.592	152.042.522	166.553.167	201.655.903	230.231.253
<b>Personel giderleri</b>	36.020.853	43.669.799	48.672.049	57.211.200	60.349.022
<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri</b>	4.974.632	10.101.779	6.405.463	7.242.800	11.109.812
<b>Mal ve Hizmet Alımı Giderleri</b>	17.720.625	15.587.406	22.905.423	25.453.678	25.189.945
<b>Cari Transferler</b>	49.107.865	60.862.989	69.206.600	87.955.756	102.172.807
<b>Sermaye Giderleri</b>	12.451.901	12.103.930	11.775.030	14.838.999	18.924.425
<b>Sermaye Transferleri</b>	1.834.421	3.647.400	2.084.420	2.824.819	3.429.214
<b>Borç Verme</b>	4.256.200	3.694.600	3.933.510	4.660.842	6.902.862
<b>Yedek Ödenekler</b>	1.695.095	2.374.619	1.570.672	1.467.809	2.153.166
<b>Faiz Giderleri</b>	46.260.025	52.946.024	56.000.050	57.500.030	56.750.051

**Kaynak:** <[https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay?birimDizini=Merkezi+Y%C3%B6netim&\\_afLoop=5880585586140666&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=982gwwjcb\\_54](https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay?birimDizini=Merkezi+Y%C3%B6netim&_afLoop=5880585586140666&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=982gwwjcb_54)>, (26.06.2011).

Tablo 3 ve tablo 4’de görüldüğü gibi son 10 yılda yapılan kamu harcamaları içinde önemli bir kısım faiz ödemesi olarak ayrılmaktadır. Özellikle gelir dağılımı adaletsizliği yaşanan ülkelerde bu durum adil dağılımı olumsuz yönde etkilemektedir. Böylece mükelleflerin vergi karşısında memnuniyetsiz davranarak uyumsuzluğa yönelecekleri savunulabilir. Diğer durumlar gibi kamu harcamalarının nereye aktarıldığı konusu da mükelleflerin kararlarında etkili olabilir. Özellikle düşük gelir düzeyine sahip mükellefler için adaletli bir dağılımı sağlayacak kamu harcamalarının yapılması önem taşımaktadır.

## G. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

Muhasebe kavramı, ticari faaliyetlerin ihtiyaçları doğrultusunda çok eski zamanlardan beri var olmasına rağmen, bugünkü çağdaş anlamda profesyonel muhasebecilik mesleği; ilk olarak 18. yüzyıldan itibaren İngiltere’de ve daha sonra da A.B.D., Almanya, Fransa, Hollanda ve İsviçre gibi gelişmiş batı ülkelerinde örgütlü bir şekilde ortaya çıkmıştır. Böylece, düzensiz ve dağınık bir şekilde yerine getirilen muhasebe hizmetleri, profesyonel mantıkla daha etkin olarak icra edilmeye başlamıştır<sup>256</sup>. Ülkemizde 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1.6.1989 tarihinde kabul edilmiş, 13.6.1989 ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir<sup>257</sup>.

Vergi yasalarında öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve vergi uygulamaları ile ilgili sorunların çözümü muhasebecilik ve müşavirlik mesleğinin gelişmesinin önemli bir dinamiği olmuştur. Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergisel sorunlar ve yükümlülükler mesleğin gelişiminde önemli rol oynamıştır. Bu noktadan bakıldığında muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini yasal bir çerçeveye kavuşturan 3568 sayılı Yasa ile bir taraftan çağdaş muhasebe anlayışı ve uygulamasının yerleşmesi ve yaygınlaşması açısından çok önemli bir adım atılmıştır. Diğer taraftan, tasdik müessesesi ile vergi ve meslek ilişkisine ülkemizde örneğine rastlanan yeni bir boyut kazandırılmıştır<sup>258</sup>.

Vergi kanunlarının karmaşık oluşu mükellefleri mali müşavir desteği almaya yöneltmiştir. Vergi yasalarının sık aralıklarla değişmesi, mevzuatın sadelikten uzak karmaşık yapıda olması mükellefler tarafından takibi zor bir hal almıştır. Bu durum altında risk almak istemeyen mükellefler bir mali müşavire ihtiyaç duyarlar.

---

<sup>256</sup> Reşat Karcıoğlu, Fatih C. Ertaş, “Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesinde Eğitim ve Deneyim İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 181, 1996.

<sup>257</sup> Musa Örmeci, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 100, 1989.

<sup>258</sup> Niyazi Cangir, “Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, 2001.

Mükellef ile vergi idaresi arasında aracı görevi üstlenen mali müşavirler vergi kaybını önlemede önemli rol oynarlar. Az vergi ödemek amacıyla olan mükellefler sahte belgelerle maliyetlerini yüksek göstererek vergi kaybına neden olurlar. Meslek bilincine sahip mali müşavirler ise bu duruma engel olmaktadır. Mali müşavirlere bu bilinci taşımaması halinde ağır yaptırımlar uygulanmalıdır. Meslekten men etmeye kadar varan cezalar onların görevi kötüye kullanmasına engel olmaktadır.

Mali müşavirler meslek bilinci ile hareket etmeleri doğrultusunda vergi uyumuna yardımcı olurlar. Ancak kanunları iyi bilen ve bilgisini kötüye kullanarak mükellefinin vergi kaçırmasına destek olan mali müşavirler ise vergi uyumunu zedeleyici hareket etmiş olurlar. Mali müşavirler ve vergi danışmanlarının gönüllü uyuma etkisi noktasında iki görüş vardır. Birincisi mali müşavirler hata oranını azaltır ve ayrıca gönüllü uyumu düzenler. İkincisi ise denetimin ahlaki ve fiziksel maliyetini düşürerek doğru beyanda bulunmama eğilimine itebilir<sup>259</sup>.

---

<sup>259</sup> Çelikkaya, a.g.m.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU: TÜRKİYE

Etkin bir vergi sisteminin sağlanmasında temel etken mükellefin vergiye karşı olumlu bir tutum sergilemesidir. Bu tutumu etkileyen pek çok belirleyici faktör vardır. Bu faktörler mükellefin vergiyi nasıl algılayacağını ve buna bağlı olarak nasıl bir tutum göstereceğini belirler. Vergi bilinci ve vergi ahlakı düşük olan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen en önemli faktör vergi aflarıdır. Vergi oranı ve vergi cezaları da mükellef kararı üzerinde etkilidir. Ancak etkili bir denetim ve ceza sistemi yoksa bu etmenler mükellef kararında belirleyici olmamaktadır. Ayrıca sık aralıklarla çıkarılan vergi afları da uyumu arttırmak yerine mükellefleri uyumsuzluğa sevk edebilmektedir.

Vergiye gönüllü uyumun sağlanması ülke ekonomisi için oldukça önemlidir. Düzgün olarak toplanan kamu gelirleri yapılması gereken kamu harcamalarına kaynak oluşturacak ve ekonomik aksaklıklar yaşanmayacaktır. Vergiye gönüllü uyumun olumlu etkilerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- ✓ Vergi gelirlerinde artış sağlanır.
- ✓ Denetim için yapılan harcamalar azalır.
- ✓ Mükellef ve idare arasında güven sağlanır.
- ✓ Haksız rekabet engellenir.
- ✓ Vergi konu ve oranlarında adalet sağlanır.

Vergiye uyumu arttırmak ülke ekonomileri açısından oldukça önemlidir. Ekonomik ve sosyal dengelerin sağlanması için gerekli tedbirler alınarak mükelleflerin vergiye uyumu sağlanmalıdır.

## I. VERGİLEMEYE KARŞI TEPKİLER

Mükelleflerin vergiye uyumu ile vergi oranları arasında doğrudan bir ilişki vardır. Vergi oranları artış gösterdikçe mükelleflerin vergiye olan tepkileri de artacaktır. Mükellefler ödedikleri vergi ile yararlandıkları kamu hizmetlerini karşılayacaktır. Ödediği vergiden hizmet olarak ne kadar yararlanabildiğini tam olarak tespit etmesi mümkün değildir. Mükellefler vergileme karşısında aynı tutumu göstermezler. Bu nedenle genelleme yaparak bazı sonuçlara ulaşılır. Vergi oranlarındaki artışa bağlı olarak genelde mükellefler vergiye tepki gösterirler. Bu tepkiler vergi kaybına neden olur. Burada devlete düşen görev; uygun bir maliye politikası izleyerek bu tepkileri en aza indirmek ve böylece vergi kayıplarını azaltmaktır.

Vergilemede kısa vadeli çözümler yerine uzun vadeli çözümler üretilmelidir. Seçilen politika günü kurtaran bir politika olmamalıdır. Vatandaşa vergi ödeme bilinci yerleşmesi bu bakımdan önemlidir. Bunun için vatandaşın verginin haklılığına inanması gerekir. Yani vatandaş vergi gelirlerinin toplum ve ülke yararına kullanıldığına inanmalıdır. Öte yandan, verginin adil olmadığına olan inanç artarsa vergiye karşı direnç de o oranda artacaktır. Bu nedenle uygulamanın vergiye olan inanca katkı sağlayacak yönde olması gerekmektedir. Ayrıca kitle iletişim araçları kullanılarak uygulamanın kamuoyuna iyi anlatılması gerekmektedir<sup>260</sup>. Bu şekilde yapılan bir uygulamada başarı oranı artacaktır.

Devletin en önemli gelir kaynağı vergi gelirleridir. Dolayısıyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermeleri devlet açısından oldukça önemlidir. Mükellefin vergi sistemine olan güveni sarsılmadıkça bu uyum sağlanabilir. Vergi adaletine inanan mükellef vergiye gönüllü uyum gösterir. Aksi takdirde gönüllü uyum sorunu çıkar.

---

<sup>260</sup> Gökmen, Güleç, a.g.m.

## A. Vergiye Karşı Pasif Tepki

Vergi oranlarındaki artışlar, mükelleflerin davranışları açısından öncelikle pasif tepki özelliği göstermektedir. Çünkü vergi oranlarındaki artış ilk olarak kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve mükelleflerin karar ve tercihleri üzerinde etkili olabilmektedir. Vergiler mükellef davranışları üzerinde iki tür etki meydana getirebilir. Mükellef ödediği vergi miktarının neden olduğu gelir kaybını telafi etmek için daha fazla çalışabilir ya da çalışma isteğini kaybederek aylaklığı tercih edebilir. Bunlardan ilkinde gelir etkisi (income effect), ikincisine ise ikame etkisi (substitution effect) denilir<sup>261</sup>.

Pasif tepki aşamasında mükellefler gönüllü uyumdan vazgeçerler. Bu aşamada vergilere karşı olumsuz davranışlar göstermeye başlarlar. Mükellefler vergi hoşnutsuzlukları sonucunda, aylaklığı tercih etme, tüketimi kısma, üretimden vazgeçme, yatırımı erteleme gibi davranışlar sergileyebilir. Ayrıca bu aşamada vergilerin geç ödenmesi, verginin yansıtılması ve vergiden kaçınma gibi yasalara aykırı olmayan tepkilerde verilebilir<sup>262</sup>.

### • *Aylaklığı Tercih Etme*

Vergiler mükellefin gelirlerinde azalmaya yol açar. Bu azalmaya bağlı olarak mükellefler vergiye tepki gösterirler. Mükellefin vergiye karşı göstermiş olduğu pasif tepkilerden ilki çalışmamayı tercih etmesidir. Vergi nedeniyle gelirinde azalma olan mükellef çalışarak vergi ödemek yerine çalışmamayı yani aylaklığı tercih eder. İktisadi açıdan bakıldığında, aylaklık bir insan davranışıdır ve meydana getirdiği fırsat maliyeti açısından bir değer ifade eder. Vergi oranlarındaki artışlar kullanılabilir geliri azaltmakta ve çalışmaya kıyasla aylak kalmanın maliyetini düşürmektedir.

---

<sup>261</sup> Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, “Vergilere Karşı Tepkiler Ve Vergilerin Anatomisi”, <[http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/vergi-sosyopsikoloji.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/vergi-sosyopsikoloji.pdf)>, (17.09.2010).

<sup>262</sup> A. Kerim Gök, “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:2007, Cilt:22, Sayı:1, s.150, <[http://iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi\\_2007\\_1/143-163-VERGI-DIRENCININ-GELISIMI.pdf](http://iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi_2007_1/143-163-VERGI-DIRENCININ-GELISIMI.pdf)>, (25.09.2010).

Nasıl ki herhangi bir malın maliyeti düşünce o mala olan talep oluyorsa, aynı şekilde maliyeti düşen aylıklığa olan talep artmakta ve sonuçta çalışma gayreti düşmektedir<sup>263</sup>. Mükelleflerin aylıklık tercihi belli bir zaman aralığı ile sınırlıdır. Çünkü insanlar hayatını sürdürebilmek için çalışmak durumundadır. Ancak bu durumun uzatılması ve kayıt dışılıkla birleştirilmesi ekonomi açısından istenmeyen sonuçtur.

#### • *Tüketimi ve Tasarrufu Kısma*

Vergi yoluyla kullanılabilir gelirinde azalma olan mükellef bu etkiden kurtulmak için tüketim ve tasarruf kararlarını değiştirecektir. Harcamalarında azalma olmasın diye tüketim ve tasarruflarını azaltmayı tercih edecektir.

Geliri iktisadi olarak ele aldığımızda tüketim ve tasarruf olarak değerlendirildiğini görürüz. Artan vergilerle baskı altında olan birey öncelikle tasarruf ve lüks madde tüketimini azaltır. Mükellefin hissettiği vergi baskısı onu bütçe değişikliği yapmaya sevk eder. Mükellefin tasarruf ve belirli tüketim mallarında azaltmaya gitmesi vergi baskısı nedeniyle oluşur. Burada mükellef ödediği vergilerin neden olduğu harcanabilir gelirindeki azalmanın yaşam standardını etkilememesini amaçlar.

#### • *Üretimi Kısma*

Artan vergi oranları üretim faaliyetleri üzerinde de etkili olmaktadır. Artan vergi oranları mükelleflerin tüketimini kısmasına neden olmaktadır. Kısılan tüketim de zamanla üretimin azalmasına neden olur. Yani talepte meydana gelen daralmayı arzda meydana gelen daralma izler. Bunun dışında üretim faaliyetlerine getirilen vergilerde maliyeti arttırmakta ve azalan karlılıkla birlikte üretim kapasitesini daraltmaktadır. Kısaca mükellefler artan vergilere bağlı olarak üretimi azaltarak vergilere karşı tepki gösterebilmektedirler.

---

<sup>263</sup> Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.m.**

### • *Yatırımdan Vazgeçme*

Mükellefin pasif tepki aşamasında ele alınacak diğer bir tepki türü yatırımdan vazgeçmesidir. Artan vergiler nedeniyle yatırım sonrası kazançların önemli bir kısmının devlete aktarılması ve yatırım karlılığının azaltıcı etki göstermesi mükelleflerin yatırım kararlarını olumsuz yönde etkiler. Karlılığın azalması yatırıma olan ilgiyi azaltmaktadır. Riske girmekten kaçınan mükellef yatırımdan da vazgeçecektir.

Bu durum ek yatırımlar için de geçerlidir. Firma dengesi, eş ürün eğrisi ile firmanın toplam harcama ve yatırım imkânını gösteren eş maliyet doğrusunun kesiştiği noktada oluşur. Vergi oranlarının artması, firma açısından bir maliyet unsuru olduğundan eş maliyet doğrusunu olumsuz etkilemekte ve harcama yapma imkânı daralan firmanın yatırım yapma kabiliyeti azalmaktadır<sup>264</sup>.

### • *Verginin Yansıtılması*

Mükelleflerin gösterdiği pasif tepki türlerinden biri de verginin yansıtılmasıdır. Verginin yansıtılması yasal açıdan sorun taşımamakta ve vergi gelirlerinde bir azalmaya yol açmamaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde farklı bir tepki türüdür.

Vergilerin yüklerini üzerinde taşıyanlar her zaman vergiyi ödeyen kanuni mükellefler olmayabilir. Başka bir ifadeyle vergileri kanunen zorunlu olduğu için ödeyen mükellefler, bunları bazı mekanizmalardan yararlanarak başkalarına devredebilirler. Vergi yükünün, ekonomik bazı imkânlardan yararlanarak kısmen veya tamamen, vergiyi ödemekle yükümlü mükellef tarafından, başkasına veya başkalarına devredilmesi olayına vergi yansıtılması denilmektedir<sup>265</sup>.

---

<sup>264</sup> Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.m.**

<sup>265</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.195.



Diğer tepki türleriyle kıyaslandığında vergi yansımaları vergi kaybına yol açmayan bir tepki türüdür. Fakat bu yöntem devletin vergi yükünü dengeli dağıtma görevi bakımından olumsuz etkiler meydana getirebilir. Bu nedenle dikkat edilmesi gereken bir tepki türüdür.

### • *Vergiden Kaçınma*

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini azaltmasının, yasalara uygun biçimde yerine getirilmesi durumunda vergiden kaçınma söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle vergiden kaçınma, bir kimsenin vergisel yükümlülüğünü yasalara uygun olarak azaltması şeklinde tanımlanmaktadır. Vergiden kaçınma, kural olarak suç teşkil etmemektedir. Çünkü bu tepki türünde kanunlar karşısında suç teşkil edecek herhangi bir itaatsizlik söz konusu değildir. Bu nedendir ki, vergi kanunlarında vergiden kaçınma faaliyetlerini cezalandırmayı hedef alan hükümler bulunmamaktadır<sup>266</sup>.

Vergiden kaçınma birçok şekilde gerçekleşebilir. Fakat bunlar genel olarak iki grup altında toplanmıştır. İlk olarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması bakımından vergi konusu ile mükellefin ilişki kurmaması ele alınabilir. Vergiyi gerektiren bir olay yerine getirilmediği takdirde vergiyi doğuran olay oluşmamaktadır. Böylece vergi ödenmemektedir. İkinci gruptaki vergiden kaçınma mükelleflerin vergi kanunlarının boşluklarından yararlanarak vergi yüklerini hafifletmesi şeklindedir. Burada vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması bakımından vergi konusu ile mükellef arasında bir ilişki kurulmakta fakat yasal boşluklardan yararlanılarak vergi gizlenmektedir. Mükellefin vergi yasaları bakımından yeterli bilgi birikimine sahip olması kendi lehine boşlukları kullanmasına yardımcı olmaktadır.

---

<sup>266</sup> Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.m.**

- ***Oy Kayması***

Zorunlu bir ödeme olan vergiye karşı mükellefin gönüllü uyum göstermesi oldukça güçtür. Mükellefler harcanabilir gelirini azaltıcı etkiye sahip vergilere karşı olumsuz bir tavır sergileme eğilimindedir. Mükellefler vergi yasalarını onayladıkları partileri iktidara getirirler. Ancak iktidara gelen parti herhangi bir sebeple bu yasaya aykırı davrandığında mükellefin elinde bulundurduğu “oy” gücü ile cezalandırılırlar. Gelirlerinde azalmaya yol açacak hiçbir vergiye tahammülü olmayan mükellefler seçim döneminde bu partilere tekrar oy vermeyerek başka partilere kayarlar.

- ***Baskı Gruplarının Yardımını İsteme ve Beraber Hareket Etme***

Baskı grupları, siyasi iktidarı ele geçirmeden yasama organının kararlarını etkilemeye çalışan ve organize olmuş çıkar grubu olarak tanımlanabildiği gibi, herhangi bir organizasyonun hükümetin karar alma sürecini etkilemeye çalışması şeklinde de tanımlanmaktadır<sup>267</sup>.

İşveren birlikleri, işçi kuruluşları, çeşitli dernekler ve meslek odaları şeklinde birçok baskı grubu vardır. Vergi mükellefleri yasaların kendi lehlerine olması için bu baskı gruplarıyla birlikte hareket etme yolunu tercih edebilir. Burada amaç iktidar üzerinde grup olarak baskı yaparak vergisel anlamda avantajlar sağlamaktır.

- ***Geç Ödeme***

Vergiye karşı gösterilen diğer bir tepki türü ise geç ödemedir. Vergi yasalarına göre verginin geç ödenmesi bir aykırılık içermemektedir. Böylece geç ödeme kaçakçılıktan ayrı olarak ele alınmaktadır. Mükellefler kredi faiz oranı ile gecikme faiz oranını karşılaştırarak geç ödeme konusunda karar verirler. Eğer gecikme faiz oranı kredi faiz oranından düşükse mükellef vergiyi geç ödeme yoluna gidecektir.

---

<sup>267</sup> Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Mart 2008, s.8.

Böylece bir avantaj elde edecektir. Tahsilât dönemi başında parasını vergi olarak ödemek yerine bir aylık faize yatıran mükellef ay sonunda çektiği para ile vergisini ödeyecek faiz oranları arasındaki fark kadar da kar sağlayacaktır. Bu durumda vergisini zamanında ödeyen mükellefe göre vergisini geç ödeyen mükellef ödüllendirilmiş olacaktır. Bu nedenle vergi yasaları dikkatle yapılmalıdır.

## **B. Vergiye Karşı Aktif Tepki**

Vergi oranları artış gösterdikçe vergiye olan tepkilerde artarak aktif tepki boyutuna ulaşacaktır. Vergiye karşı nefret duygusu başlayan mükellefler bu aşamada kanunlara karşı gelerek suç işlemiş olurlar.

Aktif tepki aşamasında gösterilen tepkiler ilk olarak bireyseldir. Bu durumda mükellefler vergi yüklerini hafifletmek için hileye başvurabilirler. Tepkiler zamanla toplumsal hale dönüşüp devletin varlığını tehdit eden bir hal alabilir. Bu durumda vergi kaçakçılığı ve verginin reddi vergiye karşı aktif tepkiler olarak değerlendirilebilir.

### **1. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı**

Verginin reddi, vergiye karşı duyulan tepkilerin sonucunda ortaya çıkan toplumsal direniş ve eylemler olarak tanımlanabilir. Vergi karşısındaki diğer davranış biçimlerinden farklı olarak, verginin reddi toplumsal bir niteliğe sahiptir. Verginin reddi, vergiye karşı toplumsal bir tepki olma niteliğinden dolayı, vergi grevi olarak da ifade edilmektedir<sup>268</sup>. Vergi grevi kişisel bir tepki değildir. Bu nedenle vergi grevinin başarıyla sonuçlanması için grubun iyi örgütlenmesi gerekmektedir. Ayrıca amaçlarını baştan iyi belirlemeli ve o doğrultuda hareket etmelidirler.

---

<sup>268</sup> Mutur, Çelebi, Sakınç, a.g.e., s.191.

Verginin reddi, çeşitli iktisadi, mali ve siyasi nedenlerden dolayı, vergi mükelleflerinin vergi ödememelerine yönelik toplu ve yasadışı bir davranıştır. Vergiye karşı gösterilen bu olumsuz tepki, mahiyeti itibariyle vergiye karşı vergi mükelleflerinin gösterdiği diğer olumsuz tepkilerden farklıdır. Örneğin, vergiden kaçınma olayında verginin ödenmemesi söz konusudur. Ancak burada vergiye karşı gösterilen tepki yasadışı ve toplumsal değildir<sup>269</sup>.

Vergilere gösterilen tepkilerin ne şekilde olacağını mükellefin vergiyi hissetme derecesi belirler. Vergi isyanı hareketlerinde tepkinin şiddetini belirleyen de vergilerin hissedilme derecesidir. Vergilere gösterilen bu tepkiler şiddet içerdiğinden vergi isyanı olarak ele alınır. Birçok ülkede ortaya çıkan bu vergi isyanları sonucunda önemli değişiklikler sağlanmıştır. İngiltere’de 1381’de yaşanan Wat Tyler İsyanı ve Amerika’da 1765’de yaşanan Pul Vergisi İsyanı isyanlara örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca Osmanlı’da yaşanan 1730 Patrona Halil İsyanı (İstanbul), 1829-1830 Atçalı Kel Mehmet İsyanı (Aydın ve çevresi), 1906-1907 Erzurum İsyanları (Erzurum), 1906 Kastamonu İsyanı (Kastamonu) ve 1906 Sinop İsyanı (Sinop) isyanları da bu örnek olarak gösterilebilir<sup>270</sup>.

## 2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri kapsayan bütün toplumsal ve ekonomik sistemleri içine alan evrensel bir olgudur<sup>271</sup>. Bu kavram genel olarak kanuna aykırı ve kasıtlı olarak vergi mükellefiyetinden ve verginin ödenmesinden kaçışı ifade eder. Yani ödenmesi gereken vergilerin yasadışı yollarla ödenmeyişidir<sup>272</sup>.

---

<sup>269</sup> Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.m.**

<sup>270</sup> Gök, **a.g.m.**, s. 151-158.

<sup>271</sup> Gerald Chau, Patrick Leung, “A Critical Review of Fischer Tax Compliance Model: A Research Synthesis”, *Journal of Accounting and Taxation* Vol.1 (2), July 2009, s.34.

<sup>272</sup> Şafak Ertan Çomaklı, “AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar”, <<http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/viewFile/3758/3587>>, (28.12.2010).

Vergi kaçakçılığı vergilere gösterilen tepkiler içinde en yaygın ve mükellefler tarafından en etkin olarak kullanılanıdır. Vergi kaçakçılığı kanunlar karşısında itaatsizlik anlamına gelen bir takım faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığında yakalanmaya konu olan risk faktörü bulunmakta ve yakalanma halinde cezalandırmaya başvurulmaktadır<sup>273</sup>.

Vergi kaçakçılığı, ekonomik, mali ve sosyal bir takım olumsuz sonuçları da beraberinde getirmektedir. Vergi kaçırmanın ekonomik sonuçları, haksız rekabete yol açması ve optimum kaynak dağılımından uzaklaşılmasına neden olmasıdır. Vergi kaçırın mükellef, vergi kaçırmayanlara göre daha yüksek kar marjına sahip olacaktır. Ayrıca ulusal ekonomi açısından, gelişmesinde sakınca bulunan sektörlerin devlet tarafından vergilendirilmesine rağmen, vergi kaçırınların bu sektörlere yönelmesi optimum kaynak dağılımı amacının gerçekleşmesini önleyecektir. Vergi kaçırınların en önemli mali sonucu, vergi gelirlerinde ortaya çıkacak azalmadır. Vergi kaçakçılığının en belirgin sosyal sonucu ise, gelir dağılımında adaletin bozulmasına yol açmasıdır<sup>274</sup>.

### 3. Vergi Kaçakçılığı Şekilleri

Vergi kaçakçılığının birçok yolu vardır. İnsanlar bilgileri ve zekâları doğrultusunda kendi lehlerine farklı yollar bulabilir. Vergi kaçakçılığını suçun işlendiği alanlara göre üç grupta ele alabiliriz. Bunlar yükümlülük kurulmasında, belgeler üzerinde ve defter kayıtları üzerinde yapılan kaçaklıklardır.

**Yükümlülük Kurulmasında:** Vergi mükellefleri mükellefiyetleri başladığı andan itibaren bir takım vergisel sorumluluklara sahiptir. Vergi idaresine işe başladığını bildirmek, yalan veya yanlış beyanda bulunmamak ve sahte yükümlülük kurmamak mükelleflerin görevleri arasındadır. Aksi takdirde yükümlülüğün kurulmasıyla birlikte kaçakçılık başlamaktadır.

---

<sup>273</sup> Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.m.**, s. 12.

<sup>274</sup> Mutur, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s. 191.

**Belgeler Üzerinde:** Belgeler üzerinde kaçakçılık yapılması hiç belge düzenlememek, düşük veya yüksek bedellerle fatura düzenlemek, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak ve giderleri arttırmak için sahte fatura düzenlemek şeklinde ortaya çıkabilir.

**Defter Kayıtları Üzerinde:** Defter kayıtları üzerinde yapılan vergi kaçakçılığı muhasebe hileleri yolu ile gerçekleştirilir.

#### 4. Vergi Kaçakçılığının Sonuçları

Vergi kaçakçılığının ülke ekonomisindeki etkilerini mali, iktisadi, sosyal ve politik düzeyde inceleyebiliriz.

**Mali Sonuçlar:** Vergi kaçakçılığı neticesinde devlet gelirlerinde bir azalma oluşur. Devletin vergi gelirlerindeki azalma kamu harcamalarının finansmanında sıkıntı yaratır. Kamu harcamalarını finanse etmekte yetersiz kalan vergi gelirleri bütçe açıklarına neden olur. Oluşan bütçe açıklarını gidermek için ek vergi getirmek ya da var olan vergi oranlarını arttırmak gibi çözüm yolları aranır. Bu durum vergisini ödemeyen mükelleflere ödül, vergisini ödeyen mükelleflere ise ceza niteliğindedir. Yani vergi yükü adaletsiz dağıtılmış olur. Böyle bir uygulama ile vergiye uyum gösteren mükelleflerin tepkisini çekerek onlarında zaman için vergiye uyumsuzluk göstermesi olasılığı yüksektir. Ayrıca vergilemede üst sınıra gelinmişse veya seçim dönemine yaklaşılmışsa vergi ile finansman yerine diğer yollara başvurulur. Para basma ya da borçlanma şeklindeki bu finansman yolları gelecek için sıkıntı yarattığı için tercih edilmesi riskli yöntemlerdir.

**İktisadi Sonuçlar:** Vergi kaçakçılığı nedeniyle azalan gelirler çeşitli ekonomik sonuçları meydana getirir. Kamu hizmetlerinin temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerindeki azalmayı kamu hizmetlerinin azalması takip eder. Bu durum kamu hizmetlerinden büyük ölçüde yararlanan düşük gelirli aleyhine bir durumdur.

Bu azalmayı telafi etmek için başvuru borçlanma ve para basma gibi yöntemler ise günü kurtaran fakat gelecek için risk taşıyan yöntemlerdir. Şayet para basma yöntemi ile artan talep arz yetersizliği ile karşılaşırse ekonomide enflasyonist bir etki yaratacaktır. Öte yandan borçlanma durumunda ise günün kamu hizmetlerinin finansmanı gelecek nesillerin vergileri ile karşılanmakta diğer bir deyişle gelecek nesiller vergilendirilmektedir. Vergi kaçakçılığının serbest piyasa ekonomisinde rekabeti olumsuz etkilemesi de söz konusudur. Vergi kaçırın bir mükellef vergisini ödeyen mükellefe göre avantajlı konumdadır.

**Sosyal ve Politik Sonuçlar:** Vergi kaçakçılığını sosyal açıdan ele alacak olursak bu kaçakçılık mükelleflerin kanunlara olan saygısını ve toplum düzenini olumsuz etkiler. Vergi kaybının büyüklüğü vergi ahlakını bozucu yönde bir etki yaratır. Vergi kaçakçılığının politik sonuçlarına bakacak olursak denetim ve ceza mekanizmasının yetersizliği nedeniyle kamu otoritesine olan güvenin azaldığını görürüz. Devletin vergi kaçırınları tespit edemeyişi, vergi kaçırınların ise cezalandırılmadan bu durumu devam ettirmeleri kamu otoritesinin zayıflığı olarak yorumlanır.

## II. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNUN VERGİNİN AMAÇLARINA ETKİSİ

Tarihsel olarak baktığımızda devletin görevlerine ilişkin anlayışta önemli değişimler olmuştur. 16. yüzyıldan 18. yüzyıla kadar etkili olan merkantilizm düşüncesinde devletin ekonominin her alanında düzenleyici ve aktif rol oynaması önerilmiştir. Klasik İktisat Teorisi kurucusu Adam Smith'in temellerini oluşturduğu ve 18 ile 19. yüzyıllarda hâkim olan liberalizm düşüncesi merkantilist dönemdeki anlayışı değiştirmiştir. Artık ekonomik görevleri sınırlandırılmış, küçük bir bütçeye sahip devlet modeli öne çıkarılmaktadır<sup>275</sup>.

---

<sup>275</sup> Asuman Altay, "Geçiş Ekonomilerinde Devletin Ekonomik Roller, Görevleri ve KOBİ'lerin Durumu", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:86, İstanbul, 2003, s.3.

Klasik iktisat yaklaşımının hâkim olduğu dönemlerde genellikle devlet koruyucu bir görev üstlenmiş ve ekonomik işleyişe müdahale minimum düzeyde tutulmaya çalışılmıştır. 1929 yılında yaşanan dünya ekonomik bunalımına kadar olan süreç içerisinde bu anlayış devam etmiştir. Fakat bunalımın ortaya çıkışıyla birlikte klasik iktisat düşüncesinde devlete verilen minimalist koruyucu işlev sorgulanmaya başlanmıştır. John M. Keynes'in katkılarıyla birlikte yeni bir yaklaşım oluşmaya başlamıştır. Bu yeni yaklaşımla beraber ekonominin her zaman kendiliğinden dengeye gelemeyeceği ve devlet müdahalesinin bazı devrelerde kaçınılmaz olduğu kabul görmeye başlamıştır<sup>276</sup>.

Devlet anlayışında müdahaleci yapının ağırlık kazanmasıyla verginin amaçları da değişmiştir. Devlet giderlerini karşılamak amacıyla topladığı vergiler ile yeni alanlarda da hizmet vermeye başlamıştır. İktisadi ve sosyal alanlarda yeni görevler üstlenmesiyle birlikte vergilerin mali amacının yanına iktisadi ve sosyal amaçları da eklenmiştir. Böylece dar bütçeli bir devlet anlayışı yerini daha geniş hizmetler sunan ve her alanda görevleri olan müdahaleci bir devlet yapısına bırakmıştır.

Modern devlet anlayışına göre devletin mali, sosyal ve ekonomik olmak üzere üç temel işlevi vardır.

- Mali İşlev: Verginin geleneksel ve değişmeyen amacı devlete gelir sağlamaktır. Hazineye bol ve sürekli gelir temin edemeyen bir vergi, vergi niteliğini kaybetmektedir.
- Sosyal İşlev: Verginin sosyal amacı, vergileme yoluyla sosyal adaletin sağlanması demektir. Çok bilimsel olmayan bir tabirle, fakirden az, zenginden çok vergi almak verginin sosyal işlevi olmaktadır.
- Ekonomik İşlev: Günümüzde vergi, iktisat politikasının etkili bir aracı haline almıştır. Vergi ile yatırımları özendirmek, yönlendirmek, geliri yeniden dağıtmak, ekonomik bunalımlarla mücadele etmek, tam istihdamı sağlamak amaçlanmaktadır<sup>277</sup>.

<sup>276</sup> Abuzer Pınar, **Maliye Politikası Teori ve Uygulama**, Naturel Yayınları, Ankara, Şubat 2006, s.6.

<sup>277</sup> Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart 2003, s.119.



Devlet, devlet olmanın gerektirdiği kamusal ihtiyaçları karşılamak ve her ne kadar son yıllarda azalma eğiliminde olsa da bir iktisadi işletme gibi piyasa ekonomisinde bir kısım özel mal ve hizmetleri üretmek gibi görevleri yüklenmiş olması onu kamu harcamalarında bulunmaya mecbur kılmıştır. Ayrıca ekonomik ve sosyal yapı da devletin harcama yapmasını zorunlu kılabilir<sup>278</sup>.

Vergilerin mali ve mali olmayan amaçlarını yerine getirebilmesi için vergi uyum oranının yüksek olması gerekir. Etkin bir vergilemeden bahsedebilmek için verginin mali, sosyal ve ekonomik işlevlerini yerine getirmesi beklenir. Bu işlevleri yerine getiremeyen bir vergi etkin bir gelir kaynağı olmadığı gibi ekonomik ve sosyal alanda da yönlendirici etkiye sahip olamaz.

### **A. Gönüllü Vergi Uyumunun Verginin Mali Amaçlarına Etkisi**

Gönüllü vergi uyumunun sağlanması vergileme açısından oldukça önemlidir. Vergi potansiyeline ulaşamazsa gelir gider dengesi sağlanamaz. Bu dengeyi sağlayamayan ülkelerde ise açığı kapatmak için yüksek vergi oranları uygulanır. Uygulanan yüksek vergi oranları ise vergiye uyum oranını düşürür. Böyle bir kısır döngü içinde etkin vergi sisteminden bahsetmek imkânsızdır.

Verginin mali fonksiyonunu gerçekleştirebilmek açısından; verginin konusu, matrahı ve tarifelerinin ülke koşullarına göre iyi analiz edilerek ihdası gerekmektedir. Bununla birlikte optimal bir vergi sistemi için gerekli olan ilkelere (adalet- eşitlik, genellik, tarafsızlık, etkinlik ve basitlik), vergi tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ve vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik önlemlerin alınmasına çalışılmalıdır<sup>279</sup>.

---

<sup>278</sup> Ali Rıza Akbulut, “Verginin Mali Amacı ve Türkiye’deki Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, 2000, Sayı:231.

<sup>279</sup> Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, <<http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2007-3-14.pdf>>, (15.01.2011).

Vergiye gönüllü uyumunun verginin mali amaçlarına etkisini incelerken vergi türlerini, oranlarını, istisna ve muafiyetlerini incelemek faydalı olacaktır. Bu bölümde Türk vergi sisteminin temel vergi türleri olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisini ele alacağız.

## 1. Gelir Vergisi Üzerine Etkisi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Türk vergi sisteminde gelir vergisine artan oranlı bir tarife uygulanmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesine göre birinci dilim % 15, ikinci dilim %20, üçüncü dilim %27 ve dördüncü dilim %35 oranında vergilendirilmektedir. Bu uygulama ile dikey adaletin sağlanması amaçlanmıştır. Farklı durumda olan bireylerden farklı oranlarda vergi alarak gelir dağılımındaki adaletsizlik bir ölçüde giderilmeye çalışılmıştır. Vatandaşların ekonomik durumları temel alınarak gerekli indirim ve istisnalar uygulanmış ve oranlarda bu doğrultuda saptanmıştır. Amaç, vatandaşlar arasında denge sağlayarak vergi uyumunu arttırmaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 32. maddesine göre ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanır. Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10'u, çocuklarının her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5 diğer çocuklar için %5'idir.

Bu uygulama ile devlet vatandaşlarını maddi açıdan rahatlatarak vergi kaçırımlarını engellemeyi amaçlamaktadır. Asgari geçim indirimi uygulaması ile belli tutardaki gelir vergi dışı bırakıldıktan sonraki kısım vergilendirilmektedir.

Böylece mükelleflerin vergi yükü düşmektedir. Vergi yükü düşen mükelleflerin ise vergiye uyum gösterme oranı daha yüksektir.

Vergi gelirleri içinde gelir vergisinin payı ülkemizde düşüş eğilimindedir. Türkiye’de vergi gelirleri içindeki gelir vergisi oranları yıllar itibariyle azalmıştır. 1988- 2010 yılları arasındaki oranlara bakıldığında 1988 yılında bu oran %33,7 iken 1991- 1992 yıllarına kadar artarak %42,4 oranına ulaşsa da bundan sonraki yıllarda azalma göstermiştir. Ele alınan dönemde en düşük oran 2005 yılında %19,1 ile gerçekleşirken 2010 yılında bu oran %21 olarak gerçekleşmiştir<sup>280</sup>.

Vergi sistemimizde çok sayıda istisna ve muafiyet vardır. Bu uygulama ile belirli gruplara özel durumlarından dolayı bazı haklar tanınarak vergi uyumu arttırılmaya çalışılır. Ancak sistemin karmaşık ve değişken yapısı kanunların anlaşılmasını zorlaştırmış ve uygulamanın amacından sapmasına neden olmuştur. Vergiye uyumu arttırmak için yapılan bazı verimli uygulamalar dışında çok sayıda gereksiz uygulamalar da vardır. Bu durum vergiye uyumu arttırmak yerine vergiden kaçınmaya fırsat vermektedir. Bu nedenle vergi kanunları hazırlanırken dikkatli davranılmalıdır. Ülkenin ekonomik ve sosyal durumu iyi analiz edilmeli ve gerekli kesimlere gerekli muafiyetler ve istisnalar tanınmalıdır. Bunun dışındaki uygulamalardan vazgeçilmelidir.

## **2. Kurumlar Vergisi Üzerine Etkisi**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.

1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 11 yıllık ilk uygulama döneminin ardından,

<sup>280</sup>

**Gelir İdaresi Başkanlığı,**  
<[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI%5CTablo\\_57.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI%5CTablo_57.xls.htm)>, (19.02.2011).

özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik ciddi yetersizlikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramış ve günümüze kadar da muhtelif tarihlerde gerçekleştirilen düzenlemelerle bu Kanunun güncel ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara yanıt vermesi sağlanmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda vergi sisteminde değişiklikler yapılmıştır. Vergi sistemindeki yapısal dönüşüm esasen üç ana ilke üzerinde şekillendirilmektedir. Bu ilkeler:

- ✓ Vergi mevzuatının ana esaslar itibarıyla, vatandaşlar tarafından anlaşılır ve basit bir şekilde uygulanabilir olması,
- ✓ Mevzuatın sık sık değişmeyen, yatırımcıların gelecek planlaması yapabilmelerine izin verecek şekilde istikrarlı ve öngörülebilir, aynı zamanda ekonominin önünü tıkamayacak yapıda ve düzeyde olması,
- ✓ Mükelleflere daha kaliteli hizmet sunmayı ve mükelleflerin gönüllü uyumunu esas alan bilgi ve teknolojilerinin de yardımıyla vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplayan bir idareye sahip olunması şeklinde özetlenebilir<sup>281</sup>.

Türkiye’de toplam vergi gelirleri içindeki kurumlar vergisi oranı yıllar itibarıyla düşüş göstermiştir. 1988 yılında bu oran %14,9 iken 1992 yılında %7,1’e kadar düşmüştür. 2010 yılında ise bu oran %9,7 olarak gerçekleşmiştir<sup>282</sup>.

Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki oranı birçok ülkede de yıllar itibarıyla düşme eğilimindedir. Bu oran Kanada’da %14,9’dan %10,4’e, Japonya’da %22,2’den %13,7’ye, Yeni Zelanda’da %20,7’den %13,1’e ve ABD’de %16,4’den %7,1’e düşmüştür<sup>283</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu günün koşullarına uygun hale getirilmek amacıyla zaman zaman değişikliğe uğramıştır. Yapılan değişikliklerde amaç mükellefin vergiye olan güvenini ve uyumunu arttırarak vergi gelirlerini ihtiyaçları karşılayabilir

<sup>281</sup> **Gelir İdaresi Başkanlığı**, “Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi”, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/kurumlarvertumtaslak.htm>>, (24.02.2011).

<sup>282</sup> **Gelir İdaresi Başkanlığı**, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI%5CTablo\\_57.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI%5CTablo_57.xls.htm)>, (19.02.2011).

<sup>283</sup> **Gelir İdaresi Başkanlığı**, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo\\_13.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD%5CTablo_13.xls.htm)>, (19.02.1011).

düzeğe getirmektedir. İstisna ve muafiyetler konusunda da amacından sapan uygulamalar kaldırılmış ve yeni kanunla belirli sınırlamalar getirilmiştir.

5520 sayılı kanunla istisna ve muafiyetlere yönelik değişiklikler yapılmıştır. Tüketim ve taşıma kooperatiflerinde muafiyetler kaldırılmaktadır. Rüçhan hakkı kupon satışından elde edilen kazançlarda istisna kaldırılmakta olup, istisna ancak iki yıl elde tutulan rüçhan hakkının satışından –iştirak ve gayrimenkul satış kazancı istisnası için getirilen şartlarla- elde edilen kazancın %75'ine uygulanmaktadır. Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır<sup>284</sup>.

Yeni kanunla %30 olan kurumlar vergisi oranı da değiştirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesine göre kurumlar vergisi kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır. Bu değişiklikte amaç mükellefin vergi yükünü hafifletmek ve böylece vergi uyumunu arttırarak vergi kaçaklarını azaltmaktır.

### **3. Katma Değer Vergisi Üzerine Etkisi**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan işlemler katma değer vergisine tabidir. Buna göre yapılan hizmet ve mal teslimleri KDV'ye tabidir.

Türk Katma Değer Vergisi Kanununun uygulanması, 1 Ocak 1985'de başlamıştır. Kanunun hazırlanmasında önemli ölçüde Avrupa Topluluğunun 6. Direktifinden yararlanılmıştır<sup>285</sup>.

---

<sup>284</sup> Zeki Gündüz, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, <<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=879>>, (02.03.2011).

<sup>285</sup> Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği- Türkiye İlişkileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.201.

KDV'nin etkin bir şekilde uygulanması vergi uyumu açısından önem arz etmektedir. Vergi türleri arasında tabanı en geniş vergi olan KDV'de uyum sağlanması diğer vergi türleri bakımından da uyum artırıcı etkiye sahiptir. Ancak diğer vergi türlerinde olduğu gibi KDV'de de uyumsuzluklar, yolsuzluklar söz konusudur. Yapılan işlemler belgelendirilmeyerek vergi kaçakçılığı yapılmaktadır. Diğer vergi türleriyle karşılaştırıldığında KDV, kayıt dışılığı artırıcı etkiye sahiptir. Verginin son alıcı üzerinde kalması vatandaşları bu vergi türünde kaçakçılığa daha çok sevk etmektedir. Genellikle yüksek enflasyon dönemlerinde tüketicilerle satıcı arasında belgesiz işlemler artmaktadır. Tüketiciler belli bir indirim oranı karşılığında fatura ve fiş almadan alışverişe yönelmektedir.

Avrupa Birliği'ne uyum çerçevesinde Türkiye'de KDV oranlarının sayısı azaltılarak yüzde 1, yüzde 8 ve yüzde 18 olmak üzere üç orana indirilmiştir. Oranların azaltılması mükellefler ve devlet açısından iş yükünü ve maliyetleri azaltmıştır. Her ne kadar Avrupa Birliği ülkeleri arasında da KDV oranı konusunda tam uyum sağlanamamış olsa da, Türkiye'de KDV oranları Avrupa Birliği ülkelerine nazaran yüksektir. Avrupa Birliği ideal olarak yüzde 5 ve yüzde 15 şeklinde ikili oran sistemini benimsemektedir<sup>286</sup>.

Mevcut Türk KDV oranlarının, bazı konularda ortak Avrupa Birliği uygulaması karşısında yüksek kaldığı görülmektedir. Örneğin; Avrupa Birliği'nde gıda maddelerinin tamamı için %5 oranı öngörülmüşken, Türkiye'de gıda maddelerine %8 oranı uygulanmaktadır. İstisna edilmemiş olan sağlık harcamalarında ve ilaç alımlarında, Avrupa Birliği'nin öngördüğü oran %5, Türkiye'de uygulanan oran ise %8'dir. Avrupa Birliği'nde dinlenme, ulaşım, temizlik gibi alanlarda da düşük oran uygulaması söz konusu olmasına rağmen bu konular Türkiye'de normal orana tabi tutulmuştur<sup>287</sup>.

---

<sup>286</sup> Özyay Özpençe, **Avrupa Parasal Birliği'nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye Analizi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/391, Ankara, 2009, s.186.

<sup>287</sup> Bilici, **a.g.e.**, s.227.

Katma Değer Vergisi mal ve hizmet bedeli içinde tahsil edildiğinden mükellefin üzerinde oluşturduğu baskı etkisi daha azdır. Bu açıdan bakıldığında normal şartlarda KDV’de uyumsuzluk ve kaçakçılığın daha az olması beklenir. Ancak özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde KDV’de vergi kaçakçılığı oldukça artmaktadır. Mükellef ve satıcı arasında fiş almama karşılığında indirim anlaşması sağlanarak kaçakçılık yapılmaktadır. Bu konuda Ünal Zenginobuz, Fikret Adaman, Fatoş Gökşen, Çağrı Savcı ve Emre Tokgöz’ün 2010 yılında ülkemizde gerçekleştirdiği bir araştırmaya göre; 100 liralık bir malın fiş almadan 90 liraya satılması durumunda ne yaparsınız sorusuna ankete katılanların %28,8’i kesinlikle fiş isterim, %42,6’sı öderim fiş istemem, %23,7’si fiş istemem ve %4,7’si kesinlikle fiş istemem<sup>288</sup> şeklinde yanıt vermiştir. Ankete katılanların sadece %28,8 gibi düşük bir oranı fiş isterken geriye kalan kısmının fiş almadan indirim teklifini kabul ettiği ülkemizde KDV Kanunu ve oranları yeniden gözden geçirilmelidir. Özellikle zorunlu ihtiyaçlar üzerindeki oranlar indirilmelidir. Bu indirimler mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmanın yolunu açacaktır.

Türkiye’deki vergi gelirleri içinde KDV oranlarına baktığımızda toplam KDV’nin vergi gelirleri içindeki payı KDV uygulamasının başladığı 1985 yılında %24,8 iken 1990 yılında %27,2, 1995 yılında %32,7, 2000 yılında %31,6, 2005’de %32 ve 2010 yılında %32,1 olarak gerçekleşmiştir<sup>289</sup>.

---

<sup>288</sup> Ünal Zenginobuz, Fikret Adaman, Fatoş Gökşen, Çağrı Savcı, Emre Tokgöz, “Vergi, Temsilîyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları”, İstanbul, Temmuz 2010, s.53, <[www.aciktoplumvakfi.org.tr/.../vergi\\_temsiliyet-ve-demokrasi\\_iliskisi\\_uzerine\\_turkiyede\\_vatandaslarin\\_algilari.pdf](http://www.aciktoplumvakfi.org.tr/.../vergi_temsiliyet-ve-demokrasi_iliskisi_uzerine_turkiyede_vatandaslarin_algilari.pdf)>, (17.10.2010).

<sup>289</sup> **Gelir İdaresi Başkanlığı**, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI%5CTablo\\_58.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI%5CTablo_58.xls.htm)>, (19.02.2011).

## **B. Gönüllü Vergi Uyumunun Verginin Ekonomik Amaçlarına Etkisi**

Devlet, ekonomik gelişmeyi gerçekleştirmek ve ekonomik dalgalanmalarla mücadele edebilmek için gelir ve giderlerin akışını düzenlemek zorundadır; özellikle enflasyonist baskının yoğun bir şekilde yaşandığı dönemlerde ekonominin istikrara kavuşması için, eşit bir ulusal gelir paylaşımı için bütçe politikaları kullanılır<sup>290</sup>.

Kamu kesiminin ekonomi içindeki payının artması, daha fazla kaynağın kamu kesimine aktarılmasının yanında özel kesimin ödemek zorunda olduğu vergilerin de artmasına neden olmaktadır. Artan vergi yükü karşısında ekonomik birimler davranış kalıplarını değiştirebilmektedir. Vergilerin türü, oranı ve miktarı; harcama, tasarruf, çalışma arzusu, yatırım kararları ve vergi gelirleri üzerinde farklı etkiler meydana getirmektedir<sup>291</sup>.

Devlet gerekli gördüğü durumlarda ekonomiye çeşitli araçlarla müdahale edebilir. Vergi politikalarındaki değişme ile yapılan müdahale de bunlardan biridir. Vergi politikalarındaki değişme, vergi oran ve matrahlarının arttırılması, bütün kaynakların vergilendirilmesi, vergi indirim, muafiyet ve istisnalarının uygulanması şeklinde gözlenebilir. Ancak bunlardan daha önemlisi kayıt dışı ekonominin yeni politikalarla kayıt altına alınıp vergi gelirlerinin arttırılmaya çalışılmasıdır<sup>292</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti kuruluşundan bu yana hızlı ekonomik büyümeyi birincil hedef olarak seçmiştir. Dolayısıyla ekonomik politikaların bir alt bölümü olan vergi politikasının da bu hedefe uygun seçilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle vergi politikaları ekonomik büyümenin hızını kesmemelidir<sup>293</sup>. Vergisel politikaların vergi

---

<sup>290</sup> Fehim Bakırcı, “Bütçe Politikalarının Mikroekonomik Etkileri”, **Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2001, <<http://eskiweb.cumhuriyet.edu.tr/edergi/dergi.php?name1=iibffakultesi&yil=2001&cilt=2&sayi=2>>, (01.03.2011).

<sup>291</sup> Ulusoy, Karakurt, **a.g.m.**

<sup>292</sup> Bakırcı, **a.g.m.**

<sup>293</sup> Şinasi Aydemir, “Kamu Finansman Açığının Mali Piyasalar Üzerindeki Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 171, 1995.



uyumunu azaltıcı yönde olmaması gerekir. Aksi takdirde uygulama sonucu beklenen vergi geliri elde edilemez. Bu nedenle öncelik kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alarak vergi gelirini arttırmaya çalışmak olmalıdır. Mükelleflerin ekonomik kararlarını olumsuz etkileyecek bir vergi politikasının hiçbir yararı olmayacaktır.

## 1. Yatırımlar Üzerine Etkisi

Vergilerle, yatırımlardan elde edilen getirinin bir bölümünün kamuya transfer edilmesi yatırımlar üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Yatırımların da doğrudan ekonomik büyüme ile olan ilişkisi, özellikle büyüme politikalarında vergi indirimlerine dikkatleri çekmektedir. Çünkü vergi indirimleri her şeyden önce vergi olarak ödenmesi gereken kaynakların, yatırımları besleyen tasarruflara dönüşmesini sağlamaktadır. Bu yönüyle potansiyel yatırım fırsatları için mali avantajlar ortaya çıkarmakta, yeni yatırım projeleri için girişimcileri cesaretlendirmektedir. Buna, vergi indirimlerinin kullanılabilir geliri arttırması olgusu da eklendiğinde, yatırım artışına bağlı ekonomik büyüme sürecinde vergi indirimlerinin etkili olabileceği söylenebilir<sup>294</sup>.

Arz yönlü vergi politikasını savunanlara göre, vergi oranlarındaki indirim yatırımlar üzerinde olumlu etki yaratacaktır. Mükelleflerin ödemeleri gereken vergi yükü azaldıkça yatırım ve tasarrufa yönelecek gelirleri artacaktır. Artan yatırımlar istihdamı ve dolayısıyla vergi gelirlerini arttıracaktır.

İkinci Dünya Savaşı sonrasında, sanayileşmiş ülkelerin piyasa ekonomilerinde vergi politikası ile özel girişimin desteklenmesi önemli ortak özelliklerden biri olmuştur. Diğer taraftan, sermaye gelirleri üzerindeki vergiler, amortisman ve vergi istisnaları gibi araçlarla yürütülen bu tür bir vergi politikası, gelişmekte olan ülkelerde ekonomik istikrar ve yatırımı özendirme açısından ciddi bir ağırlığa sahip olamamıştır. Gelişmekte olan ülkelere, vergi politikasının etkili bir şekilde kullanılamamasının iki temel nedeni, yüksek enflasyon dolayısıyla nominal ve reel

---

<sup>294</sup> Mehmet Durkaya, Servet Ceylan, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:150, Ocak- Haziran 2006, s.81.

gelir arasındaki ayırımın dikkate alınmaması ve sermaye piyasalarının yetersizliğidir<sup>295</sup>.

Kurumlar vergisi öz sermayenin yanı sıra hesaplanması gereken faize de uygulandığı için yatırımlara engel olabilir. Kurumlar vergisinin işletmelerin yatırımları üzerindeki etkileri, teşebbüs kazançlarından alınan her vergi gibi yatırımların genişlemesi için gerekli fonları azaltacak yödedir<sup>296</sup>.

Yatırımları teşvik etmek için ülkemizde yatırım indirimi uygulaması vardır. Ticari ve zirai kazançlar üzerinden vergiye tabi gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançları üzerinde yaptıkları yatırımlara karşılık uygulanan bir istisnadır.

Vergiler kişilerin kullanılabilir gelirini azalttığı için yatırım kararını da etkilerler. Devlet vergi politikasını belirlerken bu hususu göz önünde bulundurmalıdır. Aksi takdirde vergiye uyum sorunu ortaya çıkacaktır. Kurumlar vergisi oranlarının düşük tutulması vergiye uyumu arttıracak gibi yatırımları da arttırarak ekonomiye olumlu katkı sağlayacaktır.

## 2. Tasarruf Üzerine Etkisi

Kamu sektörünün, özellikle makroekonomik istikrarsızlık dönemlerinde, ekonomideki nispi öneminin artması, sektörün kaynak talebini arttırmaktadır. Bu durum ödenen vergilerde de artışa yol açmakta ve bu yönüyle tasarruf arzı üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır<sup>297</sup>.

Tasarruf düzeyinin düşüklüğünde; sosyal ve demografik faktörler yanında en önemli etkenlerden birinin de vergi politikaları olduğu savunulmaktadır. Faiz, kar payı ve sermaye kazancı gibi değerlerden vergi alınması tüketime nazaran

---

<sup>295</sup> Pınar, **a.g.e.**, s.208-209.

<sup>296</sup> Bakırcı, **a.g.m.**

<sup>297</sup> Durkaya, Ceylan, **a.g.m.**, s.80.

tasarrufların maliyetini arttırdığı gibi, bireysel tercihleri de olumsuz etkilemektedir. Özellikle gelir vergisi, tüketim vergilerine nispeten tasarruf maliyetini büyük ölçüde yükseltmektedir. Tüketime oranla tasarrufun maliyetini azaltan bir vergi indiriminin ise sermaye birikimini hızlandıracağı açıktır. Bunun sonucunda da üretim, gelir ve toplam talep artacaktır. Eğer vergi nedeniyle tasarruf miktarı değişmişse, tasarruf biçimi de değişebilecektir<sup>298</sup>.

Uygulanan vergi politikaları tasarruf oranının belirlenmesinde önemli etkendir. Ekonomik gelişmişlik için gerekli olan yatırımların kaynağını büyük ölçüde tasarruflar oluşturmaktadır. Bu bakımdan tasarruf üzerindeki vergi politikaları dikkatli seçilmelidir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yatırımlarda yetersizlikler söz konusudur. Bu yetersizliklerin giderilebilmesi için devlet vergi politikaları ile caydırıcı değil teşvik edici olmaya özen göstermelidir. Tasarruf eğilimi yüksek kesimlerin devlet tarafından desteklenmesi, kazançlarının üzerindeki vergi yükünün azaltılması gibi önlemlerle tasarruf artışı sağlanmaya çalışılabilir. Böylece artan yatırımlar ekonomik büyümeye katkı sağlayacaktır.

### 3. Tüketim Üzerine Etkisi

Gelir vergileri, özellikle konjonktürel etki bakımından kişisel talebi etkilemek suretiyle toplam tüketim üzerinde belirli bir etki meydana getirmektedir. Gelir vergileri içerisinde tüketimi etkileme bakımından en elverişli olanı, şahsi gelir vergisi özellikle de ücretler üzerinden alınan vergilerdir. Tüketimi etkilemeyi amaçlayan bir vergi politikasının yönelmesi gereken en önemli gelir grubu, orta ve düşük gelirliilerden oluşmaktadır. Bir vergi indiriminin, bu nitelikteki gelir gruplarında belirli bir ölçüde global bir tüketim artışına yol açacağı kesindir. Buna karşılık vergilemede yapılacak değişikliklerin yüksek gelir grupları açısından oluşturdukları etkiler, en azından kısa dönemde, daha çok tasarrufların hacmi ve yapısı bakımından bir etki yaratmaktadır<sup>299</sup>.

---

<sup>298</sup> Ulusoy, Karakurt, **a.g.m.**

<sup>299</sup> Mutur, Çelebi, Sakınç, **a.g.e.**, s.242.

Vergi indirimleri ile mükelleflerin tüketim kararlarını değiştirmek mümkündür. Ancak bu kişilerin marjinal tüketim eğilimlerinin yüksek olmasına bağlıdır. Düşük gelirli vatandaşlar açısından değerlendirildiğinde vergi indirimiyle elde edecekleri ek geliri büyük ölçüde tüketime yöneltecekleri açıktır. Yani marjinal tüketim eğilimleri yüksektir. Yüksek gelirli vatandaşlarda ise tasarruf eğilimi yüksek olduğu için indirim dolayısıyla elde edilecek ek gelir tasarrufa yönelecektir. Devlet uygulayacağı bir vergi politikası ile mükelleflerin tüketim kararları üzerinde etki yaratabilecektir. Düşük bir vergi politikası ile mükelleflerin tüketim kararlarını etkilediği gibi uyum kararlarını da etkileyecektir. Yüksek oranlı vergiler karşısında direnç gösteren, vergi kaçakçılığına yönelen mükellefler düşük oranlı vergilere daha ılımlı yaklaşılarak gönüllü uyum gösterebileceklerdir.

#### **4. Ekonomik İstikrar Üzerine Etkisi**

Ekonomik istikrar, iktisat politikasının temel amacıdır ve özellikle gelişmiş ülkelerde maliye politikası ile eşanlamlıdır. Bu ülkelerde en önemli hedef ekonominin tam istihdam düzeyinde işlenmesidir. Fiyat istikrarı ile birlikte gerçekleşen tam istihdam düzeyi, potansiyel üretim düzeyinin gerçekleşmesi anlamına gelir. Dolayısıyla istikrar, talep yönetimi yoluyla tam istihdam ve fiyat istikrarının eşanlı olarak gerçekleşmesidir. Gelişmekte olan ülkelerde ise eksik istihdam ve döviz sıkıntısı nedeniyle ödemeler dengesi sorunlar yaşar. İstihdamı arttırmaya yönelik çalışmalar ise yüksek enflasyon ile sonuçlanabilir. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde ekonomik istikrar amaçlı maliye politikaları farklı bir şekilde ele alınmalıdır<sup>300</sup>.

Devlet gelirini arttırıp istihdam seviyesini yükseltmek için deflasyonist açığı kapatmalıdır. Toplam harcamayı arttırmak için devlet vergi politikaları ile ekonomiye müdahale edecektir. Bu şekilde ekonomide oluşan gelirin bir kısmı vergi yoluyla devlete aktarılacaktır. Ancak bu politikanın uygulanması kolay değildir. Devlet vergi geliri elde etmek için oranları yüksek tuttuğu takdirde mükellef vergiye tepki

---

<sup>300</sup> Pınar, a.g.e., s.23-24.

gösterebilecektir. Bu nedenle politika seçimine dikkat edilmeli, mükellefin gönüllü olarak uyum gösterebileceği uygun oranlar belirlenmelidir.

## 5. Finansal Piyasalar Üzerine Etkisi

Gelişmekte olan ekonomilerde tasarrufların yetersizliğine mevcut tasarrufların büyümeyi sağlayacak alanlara ve özellikle de yatırımlara yönelmemesi olgusu da eklendiğinde, para ve sermaye piyasasının etkin bir biçimde işleyip işlemediği sorunu ortaya çıkmaktadır. Etkin işleyen finansal piyasalardan, başta büyüme hızının arttırılmasına paralel olarak istihdam artışları olmak üzere temel makroekonomik hedeflere ulaşabilmek yönünde katkılar beklenmektedir. Bu çerçevede finansal sektör üzerinde vergi yükünün artması, bir bakıma tasarrufların vergilendirilmesi olarak değerlendirilmektedir. Bu durum, mali sektörden fon kaçışlarına neden olabilmekte, finansal piyasalarda yer alması gereken tasarrufları altın, döviz ve gayrimenkul gibi gömüleme alanlarına çekmektedir. Böylelikle, mali piyasaların fon büyüklüğü ve işlevselliği azalmakta, büyümenin finansörlüğü rolü zayıflamaktadır. Para ve sermaye piyasasında fon arzının daralmasıyla kendisini gösteren bu süreç, faiz oranlarını da yükselterek yatırımlar üzerinde baskı kurmakta, dolayısıyla büyüme dinamiklerini olumsuz etkilemekte ve kamunun borçlanma maliyetini de yükseltmektedir<sup>301</sup>.

Devlet, seçeceği vergi politikası ile finans sektörünü olumsuz etkilememelidir. Aksi takdirde tasarruf yoluyla yatırıma yönelecek kaynaklar farklı alanlara gidecektir. Ekonomiyi geliştirecek yatırımlar yerine ölü alanlara yönelen tasarruflar büyümeyi olumsuz etkileyecektir.

---

<sup>301</sup> Durkaya, Ceylan, **a.g.m.**, s.81.

## 6. Emek Arzı Üzerine Etkisi

Emek arzı her şeyden önce ücretin bir fonksiyonudur. Bu nedenle, vergilerin emek arzı üzerindeki etkilerinin analizinde ilk akla gelen, doğrudan ücretleri hedef alan vergilerdir. Oysa emek gelirlerini reel olarak azaltan her türlü verginin emek arzı üzerinde benzer sonuçları görülebilir. Emek üzerinden alınan vergilerin artması, emek gelirlerinde azalış anlamına gelmektedir. Bu durum, çalışanların boş zaman tercihini olumsuz yönde etkileyerek daha fazla çalışmayı ön plana çıkardığı gibi, kişilerin tasarruflarını ve tüketimlerini kısararak artan vergileri ödeme yolunu tercih etmelerine neden olmaktadır. Gelir etkisi olarak adlandırılan bu olgunun karşı cephesinde ise, artan vergiler nedeniyle çalışanların daha az vergi ödemek için daha az çalışmayı tercih etmesi veya boş zamanın maliyetinin düşmesine bağlı olarak işgücü arzının daraltılmasıyla ortaya çıkan ikame etkisi yer almaktadır. Bu etkiler çalışanların gelir gruplarına göre farklılık gösterebilir. Düşük gelir grubundakiler için gelir etkisi ağırlık kazanırken, yüksek gelir grupları için ikame etkisi söz konusudur<sup>302</sup>.

### C. Gönüllü Vergi Uyumunun Verginin Sosyal Amaçlarına Etkisi

Devlete gelir sağlamanın yanında, vergilerin ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada araç olarak kullanılabilmesi ilk defa A. Wagner tarafından önerilmiştir. A. Wagner, gelirin servetin belirli ellerde ölçsüz biçimde birikmesine imkân verilmemesi gerektiğini savunmuştur. A. Wagner'in sadece sosyal ve ahlaki nedenlere bağlı olarak düşündüğü verginin yeniden gelir dağıtıcı fonksiyonu, uzun müddet rağbet görmemekle birlikte, Keynes tarafından ortaya atılan teoriden sonra iktisadileştirilmiştir. A. Wagner, verginin bu amacının gerçekleştirilebilmesi için artan oranlı vergilerden yararlanılması gerektiğini söylüyordu. Günümüzde verginin bu fonksiyonu tüm ülkelerce kabul edilmiş bulunmaktadır. Bununla birlikte, gelirin yeniden dağılımını sağlamaya yönelik vergi politikasının başarısı, alınacak vergi tedbirlerinin gelir dağılımı üzerinde nasıl bir etki yaptıklarının bilinmesine bağlı

---

<sup>302</sup> Durkaya, Ceylan, **a.g.m.**, s.81-82.

olacaktır. Bu da verginin sisteminde yer alan muhtelif vergilerin ekonomik ve sosyal etkilerinin bilinmesi ve amaca göre vergi uygulamalarının ahenkleştirilmesi ile mümkündür<sup>303</sup>.

Devletin temel fonksiyonu, düşük gelirlilere vergisel yük getirmek yerine, onların buldukları alt gelir düzeylerinden kurtarılıp üst gelir katmanlarına ulaşmalarını sağlamak; gelir dağılımındaki uçurumları törpüleyerek adaleti gerçekleştirecek bir gelir politikasını uygulamaya koymak; düşük gelirli gruplara yönelik eğitim ve sağlık hizmetlerini ön plana çıkaracak bir harcama politikası izlemektir. Yani, birbiriyle uyumlu vergi ve harcama politikalarına işlerlik kazandırmak, düşük gelir düzeyinde olan grupların bütçelerini doğrudan ya da dolaylı yolla düzeltmeye çalışmaktır<sup>304</sup>.

Devletin uyguladığı politikalar vatandaşlar üzerinde devlete olan bağlılık ve güveni azaltıcı yönde olmamalıdır. Vergi, hukuki cebir yolu ile alınan ve vatandaşların harcanabilir gelirini azaltıcı bir kaynak olmasından dolayı tepkiye müsait bir kamu geliridir. Özellikle dar gelirli vatandaşların yaşamını zorlaştıran vergiler tepki görür. Gelir dağılımı bozuk bir ülkede devlet uyguladığı vergi politikası ile bu durumu düzeltici önlemler almazsa vergi uyumsuzluğu sorunu ortaya çıkar. Bu bakımdan uygulanacak vergi politikası çok önemlidir. Düşük gelir gruplarından daha az oranda vergi almak, bazı durumlarda istisna ve muafiyetler uygulamak devletin sosyal amaçları arasındadır. Bu şekilde bir politika ile mükellefin devlete olan güveni artacak ve dolayısıyla vergi uyumsuzluğu sorunu bir oranda çözülecektir.

## 1. Gelir ve Servet Dağılımı Üzerine Etkisi

Sosyal devlet, vergilendirme aracı ile ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet paylaşımındaki adaletsizlikleri gidermeye çalışır. Serbest rekabetin temel olduğu piyasa ekonomisinde tekelleşme, ekonomik bakımdan üstün durum vb.

<sup>303</sup> Muter, Çelebi, Sakınç, a.g.e., s.128.

<sup>304</sup> Mehmet E. Palamut, “Gelir Dağılımı ve Milli Ekonomi Modeli”, <[http://www.nationaleconomymodel.com/haber.php?haber\\_id=26](http://www.nationaleconomymodel.com/haber.php?haber_id=26)>, (12.01.2011).

nedenlerle başarıya bağlı gelir ve servet dağılımı gerçekleşmemekte ve kişiler arasında önemli fırsat ve olanak eşitsizlikleri ortaya çıkmaktadır. Sosyal devlet vergilendirmeyi sosyal dengeyi ve barışı korumak amacı ile kullanır<sup>305</sup>.

Sosyal devlet anlayışında, vergilemenin fonksiyonları artmış ve vergileme giderek daha etkili ve önemli bir araç haline gelmiştir. Öncelikle, devletin, artan görev ve harcamalarını finanse edebilmek için daha çok gelire ihtiyacı olmuş ve temel kamu geliri olan vergileri arttırması gerekmiştir. İkinci olarak, vergilemenin yapısından kaynaklanan yeniden dağıtıcı özelliği, bilinçli karar ve faaliyetlerle güçlendirilmiş ve sosyal devletin amaçlarına ulaşmada bu yeniden dağıtıcı etkiden geniş ölçüde yararlanılmıştır. Vergilemede ödeme gücü ilkesinin hayata geçirilmesi ve vergi yükünün adil dağılımının sağlanması yoluyla, gelir dağılımı eşitsizliğinin hafifletilmesi temel hedeflerden biri olmuştur. Özetle devlet, izlediği vergi politikası ile bir yandan harcamaları için temel ve sürekli bir gelir kaynağı olan vergilerden azami ölçüde yararlanmaya çalışmış, diğer yandan vergileme ile sosyo-ekonomik etkiler meydana getirme çabasına girişmiştir<sup>306</sup>.

Gelirin ve servetin dar gelirli olanlara yeniden dağılımının gerçekleştirilebilmesi için mali güce göre vergilendirme ile ilgili tedbirlere daha yoğun ölçüler içinde başvurulması gerekir. Örneğin artan oranlı gelir vergisi tarifesinde, son basamaklarda artma oranı ve marjinal oranlar yükseltilebilir. Lüks maddeler üzerinden alınanlar dışında gider vergileri hafifletilebilir. Zorunlu gereksinim maddeleri üzerinden alınan vergiler kaldırılabilir. Fırsat ve olanak eşitliğini sağlamak üzere mali amaç taşımayan veraset ve intikal vergileri konulabilir<sup>307</sup>.

Devlet sosyal adaleti sağlamak amacıyla vergi politikalarını kullanabilir. Adaletsiz olan gelir dağılımını vergisel düzenlemelerle daha adil hale getirebilir. Ancak uygulanan politikaların gerçek anlamda adaleti sağlaması için gelir politikası

---

<sup>305</sup> Çağan, a.g.e., s.146.

<sup>306</sup> Coşkun Can Aktan, Özlem Özkıvrak, “Sosyal Devletin Araçları”, <<http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/araclar.htm>>, (07.01.2011).

<sup>307</sup> Çağan, a.g.e., s.146.



ile harcama politikası uyum içinde düzenlenmelidir. Aksi takdirde gelir politikası ile adaleti sağlamaya yönelik önlemler alınmasının yanında bu uygulama harcama politikası ile desteklenmezse hedefe ulaşamaz. Adaleti sağlayamayan bir vergi politikası ise tepki ile karşılaşır. Vergi uyumunun sağlanması için ülke uygulamalarının caydırıcı etki yaratmaması gereklidir. Hukuki cebir yolu ile alınan vergiler mükellef üzerinde bir baskı oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi uyumunun sağlanması için uygulanan politikaların bu baskıyı azaltıcı ve güven verici olması gerekmektedir.

## 2. Sosyal Güvenlik Üzerine Etkisi

Anayasamızın 60. maddesine göre herkes, sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet, bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar. Anayasada bulunan bu madde ile sosyal güvenlik güvence altına alınmıştır.

Sosyal güvenlik bir devlet görevi olarak kabul edilmiştir. Bunun nedenleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Sosyal güvenlik ihtiyacı ile karşı karşıya olan insanların çoğu bu ihtiyaçlarını karşılayacak imkânlara sahip olmadıkları gibi basiretli de değildir.
- ✓ Sosyal güvenlik ihtiyacı duymayan hiçbir toplum düşünülemez. Sosyal güvenlik her toplum tarafından karşılanması ve katlanması gereken bir yükür ve bu yükün adil dağılımı ancak devlet idaresi tarafından gerçekleştirilebilir.
- ✓ Sosyal güvenlikle iktisadi kalkınma arasında bir çatışma olmadığı gibi, sosyal güvenlik beşeri sermayeye bir ilavedir ve gelirin adil dağılımını sağlama yanında GSMH'nin de artışına katkıda bulunmaktadır<sup>308</sup>.

Sosyal güvenlik sistemleri, bireyleri kazanç ve çalışma yeteneklerini etkileyen sosyal risklere karşı korumaya ve bu risklerin zararlarını telafi etmeye dönük çağdaş

---

<sup>308</sup> Yusuf Alper, "Sosyal Güvenlik ve Turan Yazgan", s.101, <<http://www.iudergi.com/index.php/sosyalsiyaset/article/view/458/413>>, (14.01.2011).

bir kolektif dayanışma sistemidir. Tarihsel süreçte sosyal güvenlik ve emeklilik sistemleri, her toplumun sosyo-kültürel, ekonomik ve politik yapısından etkilenmiş ve her ülkede farklı biçimlerde kurgulanmıştır. Buna karşılık 20. yüzyılın ikinci yarısında bütün sosyal güvenlik sistemlerinin kabul ettiği uluslar arası bazı standartlar oluşmuştur. Bu standartlar arasında, 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi, 1952 yılında 35. Uluslararası Çalışma Konferansı'nda kabul edilen Sosyal Güvenliğin Asgari Normlarına İlişkin 102 sayılı Sözleşme, diğer ILO Sözleşmeleri ve Türkiye'nin 1976 yılında onayladığı Avrupa Sosyal Güvenlik Şartı ilk olarak sayılabilir<sup>309</sup>.

Sosyal politika araçlarını dar anlamda ele alacak olursak; sosyal sigorta, sosyal yardım, sosyal hizmet ve sosyal tazmin olarak sıralayabiliriz. Sosyal sigorta; devletçe organize edilmiş, kendi kendine yönetim esasına göre işleyen, kamu hukuku karakterli, baskın olarak zorunluluk esasına dayanan, çalışan nüfusun büyük bir kısmını gelir elde etme yeteneğinin kaybı, ölüm ve işsizlik hallerine karşı koruyan, kendine özgü bir sigortadır. Sosyal yardım, ya olağanüstü bir durum olarak ya sosyal sigortanın kapsamadığı kişilere yönelik olarak ya da sosyal sigortaya ilave olarak yoksul kişilere ve ailelere yardım etmek için düzenlenen, genelde son çare niteliğinde faydaları işaret eder. Sosyal hizmetler kişi, grup ve toplulukların yapı ve çevre şartlarından doğan ya da kendi denetimleri dışında oluşan yoksulluk ve eşitsizliği gidermek, toplumun değişen şartlarından doğan sorunları çözümlenmek, insan kaynaklarını geliştirmek, kişi, aile ve toplum refahını sağlamak için düzenlenen hizmet programlarıdır. Sosyal tazmin, devletin sorumluluğunda olan faaliyet ve işlemlerden dolayı zarara uğrayanların zararını karşılamaya yöneliktir. Belirli risk halleri için önceden yasa ile belirlenen faydalar, uğranılan zararın karşılığıdır<sup>310</sup>.

Devlete vatandaşların sosyal haklarını koruma görevi anayasa ile yüklenmiştir. Bu bakımdan belli politikaları uygulama zorunluluğu vardır. Sosyal güvenlik alanında da vatandaşlar arasında adaleti sağlayacak önlemler almalıdır. Bu

---

<sup>309</sup> Tekin Akgeyik, "Sosyal Güvenlikte Reform Eğilimleri: Geleneksel Sistemlerden Bireysel Emeklilik Programlarına Dönüşüm", <<http://www.iudergi.com/index.php/sosyalisiyaset/article/view/340>>, (14.01.2011).

<sup>310</sup> Aktan, Özkıvrak, **a.g.m.**

şekilde yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirirken devlet, ülke şartlarını iyi analiz etmelidir. Ayrıca bu politikaları sadece vatandaşların temel yaşam koşullarını yerine getirmek için kullanılmalıdır. Aksi takdirde seçim propagandasına dönüştürülmüş sosyal haklar ülke ekonomisine oldukça büyük zararlar verebilecektir.

### **3. Nüfus Politikası Üzerine Etkisi**

Vergileme yolu ile nüfusun etkilenmesi de mümkündür. Evlenmeleri teşvik için evlilere indirimlerin tatbik edilmesi, evli olmayanlara da genel tarifelere yapılan zamlar veya özel vergiler koymak şeklinde yaptırımlar uygulanması mümkündür. 1920'lerde Fransa'da kabul edilen bekârlık vergisi ile 1934'de Almanya'da mevcut olan evlilik yardımı bu konuda örnek olarak verilebilir<sup>311</sup>.

Türkiye gelir dağılımı eşitsizliklerinin fazla olduğu bir ülkedir. Dar gelirli kesimin birçok temel ihtiyaçlarını karşılamakta güçlük çektiği açıktır. Bu nedenle devlet eliyle bu kesim desteklenmeye çalışılır. Geliri belli oranın altında olanlara çalışmayan eşleri ve her çocukları için ayrı oranlarda vergisel muafıklar getirilir. Burada amaç vergi nedeniyle zorlanan dar gelirli vatandaşlara kolaylık sağlayarak vergisel tepkileri azaltmaktır.

### **III. YAPILAN ANKET ÇALIŞMALARININ SONUÇLARI**

Türkiye'de vergi uyumunu ölçmek, uyumsuzluğun nedenlerini anlamak, mükellefin vergi oranları, adaleti, cezaları üzerine düşüncelerini tespit edebilmek için çeşitli anket çalışmaları yapılmıştır. Yapılan çalışmalarda belirli bir örneklem grup seçilerek vergi üzerine çeşitli sorular sorulmuştur. Türkiye'de bulunan çeşitli iller ele alınarak yapılan çalışmalar ülke geneline yorumlanmıştır. Bu çalışmaların yapılmasındaki temel amaç mükellefin vergi konusundaki düşüncelerini kavrayabilmektir. Böylece uyumsuzluk nedenlerinin anlaşılması uygulanan vergi

---

<sup>311</sup> Muter, Çelebi, Sakıncı, a.g.e., s.129.

politikası üzerinde etkili olacaktır. Vergi uyumunu arttırmaya yönelik politikalar seçilirken mükellefin düşünceleri göz önüne alınacaktır.

Bu bölümde ülke genelinde yapılan bu gibi çalışmalardan beş tanesi ele alınarak bir karşılaştırma yapılacaktır. Elif Tuay ve İnci Güvenç tarafından 2007 yılında yapılan “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı” adlı çalışma ve Ünal Zenginobuz, Fikret Adaman, Fatoş Gökşen, Çağrı Savcı ve Emre Tokgöz tarafından 2010 yılında hazırlanan “Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları” adlı çalışma ele alınacaktır. Ayrıca Selçuk İpek ve İlknur Kaynar tarafından hazırlanan “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Mehmet Karakaş ve Halit Çiçek tarafından hazırlanan “Vergi Yükümlülerinin Yolsuzluğa İlişkin Tutum ve Tepkileri: Gaziantep Örneği” ve Fatih Saraçoğlu tarafından hazırlanan “Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler” adlı çalışmalardan da yararlanılmıştır.

Mükelleflerin vergiyi algılama biçimleri onların vergiye uyum gösterme kararında da etkilidir. Zenginobuz, Adaman, Gökşen, Savcı ve Tokgöz tarafından yapılan çalışmada mükelleflere *verginin tanımlanması* yaptırılmıştır.

**TABLO 5: Verginin Tanımlanması**

Devletin ve ülkenin kalkınması için zorunlu yapılan bir ödemedir	Bir vatandaşlık görevidir	Fakirden alıp zengine vermenin bir yoludur	Kamu hizmetlerinin sağlanabilmesinin aracıdır	Zenginden alıp fakire vermenin bir yoludur	İş kurmayı ve yürütmeyi zorlaştıran bir ödemedir
<b>% 40</b>	<b>% 30</b>	<b>% 11</b>	<b>% 10</b>	<b>% 4</b>	<b>% 4</b>

**Kaynak:** Zenginobuz, Adaman, Gökşen, Savcı, Tokgöz, **a.g.e.**, s.46.

Cevaplar içinde % 40 gibi büyük bir oran vergiyi kalkınma aracı olarak görürken %30 gibi yine önemli bir orandaki mükellef vatandaşlık görevi olarak tanımlamıştır. Mükelleflerin %11’i vergiyi fakirden alıp zengine vermek olarak tanımlarken, %4’ünde iş kurmayı zorlaştıranı olarak tanımlayarak vergiyi olumsuz algıladıklarını ortaya koymuştur. Vergiye uyumun artması için mükelleflerin vergiyi

nasıl algıladığı önemli bir sorundur. Devlet mükelleflerini vergiyi kamu hizmetlerini finanse etmek ve verimli alanlara aktarmak için aldığına ikna etmelidir.

Çanakkale ilinde yapılan bir anket çalışmasında mükelleflere vergi ödemek devlete bağlılığın bir göstergesidir ifadesi yöneltilmiştir.

**TABLO 6: Vergi Ödemek Devlete Bağlılığın Bir Göstergesidir**

Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
%40,2	%36,1	%9,0	%11,2	%3,4

**Kaynak:** Selçuk İpek, İlknur Kaynar, “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, Cilt:16, Sayı:1, 2009, s.179.

Çanakkale ilinde yapılan çalışmada mükelleflerin %76,3 gibi önemli bir bölümünün vergiyi devlete bağlılığın bir göstergesi olarak gördüğü sonucuna varılmıştır. Buradan hareketle devletine bağlı mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelmemesi beklenir. Ya da vergi kaçırınlar devlete bağlı olmamakla suçlanabilir.

Vergi uyumunu etkileyen sorunlardan diğeri vergi oranlarıdır. Yüksek vergi oranlarının vergi uyum oranını düşürdüğü açıktır. Bu bakımdan yapılan anket çalışmasında mükelleflere bu konuda da sorular yöneltilmiştir.

**TABLO 7: Vergi Oranlarında Yapılacak İndirimlerin Vergi Ödemeyi Teşvik Edeceğini Düşünüyorum İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı**

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
2,5	6,3	19,5	37,1	34,5

**Kaynak:** Elif Tuay, İnci Güvenç, “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, Kasım 2007, s.80, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf)>, (15.08.2010).

Vergi oranları ile vergi uyumu arasındaki ilişkide oranlar yükseldikçe uyum azalır şeklinde bir kanı vardır. Türkiye’deki mükelleflerin büyük bir kısmının da oranların indirilmesinin vergi uyumunu arttıracığı yönündeki düşüncesi vergi politikaları hazırlanırken dikkate alınmalıdır.

Vergi uyumunu etkileyen sorunlardan biri olan vergi kanunlarının anlaşılabilirliği sorunu yapılan çalışmalarda mükelleflere yöneltilen sorulardan biridir. Elif Tuay ve İnci Güvenç tarafından hazırlanan çalışmada mükelleflere *verginin anlaşılabilirliği* ile ilgili sorular yöneltilmiştir.

**TABLO 8: Vergiler İle İlgili Düzenlenen Kanunların ve Tebliğ, Sirküler Gibi Alt Mevzuatın Yeterince Açık ve Anlaşılır Olduğunu Düşünüyorum İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı**

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
18,4	27,3	26,3	18	10

**Kaynak:** Tuay, Güvenç, a.g.e., s.77.

Verilen cevaplar değerlendirildiğinde Türkiye’de mükelleflerin vergi kanunlarını yeterince anlayamadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Yapılan çalışmaların ikisinde de mükelleflerin çoğu kanunların anlaşılır olmadığını düşünmektedir. Tuay ve Güvenç tarafından yapılan çalışmada mükelleflerin yaklaşık % 46’sı kanunların açık ve anlaşılır olmadığını düşünürken sadece % 28’lik bir kısmı kanunların anlaşılabilir olduğunu savunmaktadır. Bu sonuç Türkiye’de kanunların anlaşılabilirliği sorununun ciddi bir sıkıntı olduğunu göstermektedir. Vergiye gönüllü uyumu etkileyen unsurlardan biri olan kanunların anlaşılabilirliği sorunu Türkiye’deki vergi uyumsuzluğu nedenlerinden biri olarak sayılabilir.

Vergi çeşidinin fazla olması da uyum üzerinde olumsuz etki yaratır. Vergi sayısının fazla olması da mükellef üzerinde olumsuz etki yaratır. Çalışmalarda mükelleflere bu konuda sorular yöneltilmiştir.

**TABLO 9: Son Yıllarda Mükelleflerin Ödemesi Gereken Vergi Çeşidinin Azaldığını Düşünüyorum İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı**

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
24,5	36,3	18,8	12,7	7,7

**Kaynak:** Tuay, Güvenç, a.g.e., s.80.

Vergi uyumunda önemli sorunlardan biri de vergi çeşidindeki fazlalıktır. Mükellefler birçok konudan dolayı vergi mükellefi olmayı ağır bir yük olarak

karşılar. Bu nedenle çok çeşitli vergi de vergiye uyumu azaltır. Türkiye’de mükellefler çok çeşitli vergi olduğuna inanmaktadır. Son yıllarda vergi çeşitleri azaltılmasına rağmen mükellefler bu konuda yeteri kadar bilgi sahibi değildir.

Vergi cezalarının caydırıcı olmaması da vergi uyumunu azaltıcı yönde etki yaratır. Bu konuda söz konusu çalışmada mükelleflere sorular yöneltilmiştir.

**TABLO 10: Vergi Kaçıranlara Yönelik Cezalar Yeterince Caydırıcı Değildir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı**

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
3,2	15,3	15,9	34,2	31,4

**Kaynak:** Tuay, Güvenç, a.g.e., s.85.

Mükelleflerin yaklaşık %65’i ceza sisteminin yeterli olmadığını düşünmektedir. Türkiye’de uygulanan ceza sistemi bu konuda yeteri kadar caydırıcı etki yaratamamaktadır.

Mehmet Karakaş ve Halit Çiçek tarafından Gaziantep ilinde yapılan anket çalışmasında mükelleflere yolsuzluk yapanların yeterince cezalandırılıp cezalandırılmadığına yönelik soru yöneltilmiştir.

**TABLO 11: Ülkemizde Vergi Kaçıranlar Yeterince Cezalandırılmaktadır**

Evet	Hayır	Bilmiyorum
%1,3	%91,9	%6,8

**Kaynak:** Mehmet Karakaş, Halit Çiçek, “ Vergi Yükümlülerinin Yolsuzluğa İlişkin Tutum ve Tepkileri: Gaziantep Örneği”, Sosyo- Ekonomi, Ocak- Haziran 2009-1, s.61.

Bu çalışmada mükelleflerin %91,9 gibi tamama yakın büyük bir bölümünün vergi kaçırıanlarının yeterince cezalandırılmadığına inandığı sonucuna varılmıştır.

Denetlenme olasılığı ise vergi uyumunu azaltan diğer bir etkidir. Mükellefler denetlenme olasılığı azaldıkça vergiye daha az uyum göstermektedir. Yapılan çalışmada mükelleflere bu bağlamda sorular yöneltilmiştir.

**TABLO 12: Denetlenme Korkusu Olmasa, Birçok Mükellef Sunduğu Mal/Hizmet Karşılığında Fiş Vermez İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı**

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
2,7	8,6	20,8	38,6	29,3

**Kaynak:** Tuay, Güvenç, a.g.e., s.85.

Türkiye'deki mükelleflerin yaklaşık % 68'inin denetlenme korkusu olmasa mükelleflerin vergi kaçırmaya teşebbüs edeceğine inanması vergiye uyum konusunda denetlenmenin etkisini göstermektedir. Bu bakımdan denetlemeler arttıkça mükellefler daha az kaçakçılığa yönelecektir.

Mükellefler, vergi kaçırma imkânı olsa düzenli vergi ödeyen mükelleflerin çoğunun vergi kaçıracığına inanmaktadır. Bu konuda Zenginobuz, Adaman, Gökşen, Savcı ve Tokgöz tarafından yapılan çalışmada mükelleflere sorular yöneltilmiştir.

**TABLO 13: Türkiye'de Vergilerini Düzenli Ödeyenlerin Büyük Bir Kısımının Elllerinde Vergi Kaçırma İmkânı Bulunsaydı Vergilerini Ödemeyeceklerini Düşünüyorum. Bu Düşünceye Katılıyor musunuz?**

Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
37,3	47,3	10,5	4

**Kaynak:** Zenginobuz, Adaman, Gökşen, Savcı, Tokgöz, a.g.e., s.56.

Tuay ve Güvenç tarafından hazırlanan çalışmada ise mükelleflere yakalanma olasılığına dair sorular yöneltilmiştir.

**TABLO 14: Yakalanma Olasılığının Fazla Olduğunu Düşünen Mükellefin Daha Az Vergi Kaçıracığına İnanıyorum İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı**

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
3,2	8,1	18,8	43,5	26,4

**Kaynak:** Tuay, Güvenç, a.g.e., s.75.

Yapılan çalışmalarda mükelleflerin büyük bir kısmının imkân olduğunda vergi kaçırılacağına ve yakalanma ihtimalinin olduğu durumlarda daha az vergi kaçırılacağına olan inancı büyüktür. Mükellefin vergi kaçırmaması konusunda yakalanma korkusu ve kaçırma imkânı önemli etmendir. Bu bakımdan uygulanacak



politika vergi kaçırmaya imkan vermemeli ve sık denetimlerle mükellefe yakalanma olasılığını hatırlatarak vergi kaçakçılığını caydırmalıdır.

Vergi affı uygulaması da vergi uyumunu etkileyen faktörler arasındadır. Mükelleflere bu konuda yöneltilen sorular karşısında af beklentisinin vergi uyumunu olumsuz etkilediği sonucuna varılmıştır.

**TABLO 15: Yakın Zamanda Vergi Affı Yapılacağını Bilen Mükellef, Vergisel Yükümlülüklerini Daha Az Yerine Getirmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı**

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
2,9	8,6	20,1	46	22,5

**Kaynak:** Tuay, Güvenç, a.g.e., s.70.

Mükelleflerin yakın zamanda af beklentisi onların vergi ödeme isteklerini azaltıcı yönde etkilemektedir. Anket çalışmasına katılan mükelleflerin yaklaşık %69'u yakın zamanda af beklentisi olan mükellefin vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getirdiğine inanmaktadır. Bu durum göstermektedir ki, vergi affı uygulaması sık başvurulmuş ve mükellefte alışkanlık yaratan bir durum olduğu sürece vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir.

Vergi sistemindeki en önemli sorunun ne olduğu da mükellefler tarafından cevaplanan sorular arasındadır. Zenginobuz, Adaman, Gökşen, Savcı ve Tokgöz tarafından yapılan çalışmada mükelleflere bu konuda sorular yöneltilmiştir.

**TABLO 16: Vergi Sistemindeki En Önemli Sorun**

Tüketimden alınan yüksek vergiler	Gelirden ödenen verginin gelir miktarına göre çok olması	Kayıt dışı ekonomiden vergi alınmaması	Çok sık vergi affı çıkması	Asgari ücretten vergi alınması	Vergi mevzuatının çok sık değişmesi
% 39	% 23	% 16	% 9	% 9	% 3

**Kaynak:** Zenginobuz, Adaman, Gökşen, Savcı, Tokgöz, a.g.e., s.47.

Vergiye uyumu etkileyen faktörlerden vergi oranlarının yüksek olması, kayıt dışı ekonominin vergilendirilememesi, sık çıkan vergi afları, vergi sisteminin

adaletsizliği ve mevzuatın sık değişmesi sorunları mükellefler tarafından oylanmıştır. Mükelleflerin % 39 gibi büyük bölümü tüketimden alınan vergilerin fazla olduğunu düşünürken % 23 gibi önemli bir bölümü de gelir vergisinin haksızlığına dikkat çekmektedir. Mükelleflerin vergiye yönelik bu olumsuz düşünceleri giderilmedikçe vergi uyumsuzluğu oranını azaltmak mümkün değildir. Bu bakımdan hazırlanan politikalar ülkenin geneli göz önüne alınarak yapılmalıdır.

2007 yılında Ankara, İstanbul, İzmir, Çankırı ve diğer yerlerden mükellefler ile yapılan anket çalışmasında mükelleflere vergi sisteminin adil olup olmadığı sorulmuştur.

**TABLO 17: Vergi Sistemi Sizce Adil midir?**

Evet Tamamen	Evet Oldukça	Evet Kısmen	Hayır
%2,4	%4,5	%17,2	%75,9

**Kaynak:** Fatih Saraçoğlu, “ Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Nisan 2008, s.65.

Bu çalışmada mükelleflerin vergi sisteminin adaletine olan inançlarının zayıf olduğu anlaşılmaktadır. Mükelleflerin yaklaşık % 76’sı vergi sistemini adil bulmamaktadır.

Vergi uyumunu etkileyen unsurlar arasında *adalet, şeffaflık ve verimlilik* de sayılabilir. Bu konuda mükelleflere yöneltilen sorularda alınan cevaplarda bu oranların düşüklüğü dikkat çekmektedir.

**TABLO 18: Adalet, Şeffaflık, İsrar Algısı**

Devletin topladığı paraları kamu hizmetine dönüştürürken israf etmediğine inanalar	Türkiye’de vergilerin adil olduğuna inanalar	Devletin vergi toplarken ve topladığı vergileri harcarken şeffaf olduğuna inanalar
% 37	% 31	% 31

**Kaynak:** Zenginobuz, Adaman, Gökşen, Savcı, Tokgöz, a.g.e., s.49.

Mükellefler ödedikleri verginin adil olmadığına, kamu harcamalarının şeffaf olmadığına ve harcamalarda verimlilik olmadığına inanıyorsa vergi uyum oranı düşecektir. Yapılan çalışma göstermektedir ki Türkiye’de mükelleflerin büyük

bölümü vergilerin adil olmadığına inanmaktadır. Bu algı onların vergi ödeme isteklerini azaltacaktır. Vergi ödemeyerek kendi haklarını savunduklarını düşüneceklerdir. Özellikle dar gelirliler vergi ödemeyerek gelir dağılımı adaletsizliğini azalttığına inanmaktadır. Öte yandan yapılan harcamaların verimsizliğine ve şeffaf olmadığına dair inançları da vergi uyumunu azaltıcı etkiye sahiptir. Bu bakımdan Türkiye’de vergi uyum oranını arttırmak için yapılan çalışmalarda mükelleflerin bu algısı dikkate alınmalı, vergi konusunda mükellefler bilinçlendirilmelidir.

Tuay ve Güvenç tarafından yapılan çalışmada mükelleflere GİB harcamalarının şeffaflığı üzerine sorular yöneltilmiştir.

**TABLO 19: Vergilerin Nerelere Harcandığı Konusunda GİB Yeterince Şeffaftır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı**

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
20,7	23,5	27,7	17,7	10,4

**Kaynak:** Tuay, Güvenç, a.g.e., s.59.

Bu çalışmada da sadece yaklaşık % 28 gibi düşük bir oran verginin şeffaflığına inanmaktadır. % 44 gibi ciddi bir oran ise vergi harcamalarının şeffaf olmadığına inanmaktadır.

Mali müşavirler ve muhasebecilerin de vergi uyumu üzerinde etkisi olduğu açıktır. Vergi uyumunu arttırıcı yönde çalışmaları beklenen bu meslek grubu üyelerinin bazen vergi kaçırmada teşvik edici olduğu düşünülmektedir.

Tuay ve Güvenç tarafından yapılan çalışmada mükelleflere vergi kaçırmada mali müşavirlerin etkisi üzerine de sorular yöneltilmiştir. Bu soru karşısında mükelleflerin yaklaşık % 38’i bu görüşe katılırken, yaklaşık olarak yine aynı oranda diğer bir grup ise katılmamaktadır.

**TABLO 20: Mali Müşavirler Ve/Veya Muhasebeciler Vergi Kaçırma Konusunda Caydırıcı Olmak Yerine Kimi Zaman Teşvik Edici Olmaktadırlar İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı**

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
23,8	15,8	21,8	26,6	12,1

**Kaynak:** Tuay, Güvenç, a.g.e., s.66.

Vergi kaçaklarını caydırıcı bir yaklaşımla mükellefe yaklaşması beklenen bu meslek grubunun bazen tersi bir politika izlediğine olan inanç hiç de az değildir. Bu bakımdan mali müşavir ve muhasebecilerin meslek onuruna yakışır hareket etmesi vergi uyumunu arttırıcı yönde etki yaratacaktır.

#### **IV. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ**

Gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörleri 2. bölümde incelemiştik. Ancak bu faktörlerin vergi uyumunu ne ölçüde etkilediğine değinmedik. Bu bölümde sayısal veriler desteği ile gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörlerden bazılarını incelemeye çalışacağız.

##### **A. Vergi Oranları**

Yüksek vergi oranlarının gönüllü vergi uyumunu olumsuz etkileyeceğini belirtmiştik. Bu durumun doğruluğunu kabul edebilmek için sayısal verilerle inceleyip analiz etmemiz gerekmektedir. Türkiye'deki kurumlar vergisi oranlarının yıllar itibariyle değişimi incelendiğinde oranın azaltıldığı görülmektedir.

**TABLO 21: Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranları**

2003	%30
2004	%33
2005	%30
2006	%20
2007	%20
2008	%20
2009	%20
2010	%20

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Yararli\\_Bilgiler/2007\\_KV\\_Oranlari.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/2007_KV_Oranlari.html)>, (01.04.2011).

Gönüllü vergi uyumunu sağlayıp vergi gelirlerini arttırabilmenin yollarından biri olarak düşük vergi oranları önerilir. Tablo 18'i incelediğimizde 2004 yılında bir artış olsa da 2006 yılında kurumlar vergisi oranının ciddi oranda düşürüldüğü görülmektedir.

**TABLO 22: Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilâtı (Bin TL)	Kurumlar Vergisi Tahsilâtı (Bin TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2000	26.503.698	2.356.787	8,9
2001	39.735.928	3.675.665	9,3
2002	59.631.868	5.575.495	9,3
2003	84.316.169	8.645.345	10,3
2004 (*)	101.038.904	9.619.359	9,5
2005 (*)	119.250.807	11.401.986	9,6
2005 (**)	131.948.778	13.583.291	10,3
2006 (**)	151.271.701	12.447.354	8,2
2007 (**)	171.098.466	15.718.474	9,2
2008 (**)	189.980.827	18.658.195	9,8
2009 (**)	196.313.308	20.701.805	10,5
2010 (**)	235.686.590	22.854.839	9,7
(*) Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dâhil edilmiştir	(**) 2006-2010 Yılları Bütçe Kanunu'nda Mahalli İdareler ve Fon Payları ile red ve iadeler dâhil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara Mahalli İdare ve Fon Payları ile red ve iadeler dâhildir.	2000-2005 Rakamları Mahalli İdare ve Fon Payları hariç red ve iadeler dâhil tutarlardır.	2008-2010 Yılları Vergi Gelirleri içerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_57.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_57.xls.htm)>, (01.04.2011).

2000-2010 dönemi incelendiğinde vergi gelirleri içindeki kurumlar vergisi oranında ciddi bir değişiklik görülmemektedir. Kurumlar vergisi oranının %30 olduğu 2003 yılında vergi gelirleri içinde payı %10.3 iken 2004 yılında bu oranın %33'e çıkarılmasıyla %9.5 oranında gerçekleşmiştir. 2006 yılı itibariyle kurumlar vergisi oranı %20'ye çekilmiş fakat buna rağmen vergi gelirleri içindeki oranında ciddi bir değişiklik görülmemiştir.

**TABLO 23: Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı**

Yıllar	Mükellef Adedi
2001	565.556
2002	585.981
2003	605.020
2004	632.093
2005	593.166
2006	608.981
2007	634.569
2008	640.679
2009	640.786
2010	652.009
2011 (*)	656.574
(*) 2011 Yılı Mart Ayı Verileri Kullanılmıştır.	<b>Not:</b> Ocak 2005- Mart 2011 Döneminde Re'sen Terk İşlemine Tabi Tutularak Kaydı Silinen Mükellef Sayısı 203.876'dır.

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/FGGOVB79.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB79.htm)>, (01.04.2011).

Kurumlar vergisi mükellef sayısı yıllar itibariyle artış göstermektedir. Kurumlar vergisi oranının %30 olduğu 2003 yılında mükellef sayısı bir önceki yıla göre yaklaşık 20.000 artmışken vergi oranının %33'e çıkarıldığı 2004 yılında mükellef sayısı yaklaşık 27.000 artmıştır. Vergi oranının %30'a indirildiği 2005 yılında mükellef sayısı yaklaşık 40.000 azalırken oranın %20'ye çekildiği 2006 yılında ise mükellef sayısı yaklaşık 15.000 artmıştır. Oranın %20 olduğu diğer yıllarda ise sırayla 2007'de 26.000, 2008'de 5.000 ve 2010'da bir önceki yıla göre yaklaşık 12.000 artmıştır. 2009 yılında ise bir önceki yıla göre önemli bir değişiklik olmamıştır. Vergi oranında indirim yapıldığı yıllarda mükellef sayısında artış olduğu görülmektedir. Ancak oranın yükseltildiği yıllarda da mükellef sayısının arttığı dikkat çekmektedir. Oranın %33'e çıkarıldığı 2004 yılında önceki yıllara göre daha büyük

bir artış olduğu dikkati çekmektedir. Kısaca vergi oranlarındaki indirimin tek başına yeterli olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Oranın düşürüldüğü yıllarda mükellef sayısındaki ve vergi hâsılatındaki artışlar anlamlı sonuçlara ulaşmamıza yardımcı olamayacak kadar düşüktür. Bu nedenle gönüllü vergi uyumunu sağlayabilmek için tek başına düşük vergi oranlarını uygulamak yeterli değildir. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal durumla birlikte diğer faktörleri de dikkate almak gerekmektedir.

**TABLO 24: Gelir Vergisi Oranları**

Yıllar	1. Dilim (%)	2. Dilim (%)	3. Dilim (%)	4. Dilim (%)	5. Dilim (%)	6. Dilim (%)
2000	15	20	25	30		
2001	15	20	25	30		
2002	15	20	25	30		
2003	15	20	25	30		
2004	15	20	25	30	35	40
2005	15	20	25	30	35	
2006	15	20	27	35		
2007	15	20	27	35		
2008	15	20	27	35		
2009	15	20	27	35		
2010	15	20	27	35		

**Kaynak:** <[http://ynb.datassist.com.tr/gelir\\_vergi.jsp?dilKodu=>](http://ynb.datassist.com.tr/gelir_vergi.jsp?dilKodu=>), (04.04.2011).

Ülkemizde gelir vergisine artan oranlı bir tarife uygulanmaktadır. Her dilim için ayrı oranlar belirlenmiştir. Bazı dönemlerde 6 dilimli bir uygulamaya gidilse de 2006 yılı itibariyle 4 dilimli uygulama kabul edilmiştir. Dilim sayısı azaltılmış ve üst dilimlere uygulanan oranlar arttırılmıştır.

**TABLO 25: Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilâtı	Gelir Vergisi Tahsilâtı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2000	26.503.698	6.212.977	23.4
2001	39.735.928	11.579.424	29.1
2002	59.631.868	13.717.660	23.0
2003	84.316.169	17.063.761	20.2
2004 (*)	101.038.904	19.689.593	19.5
2005 (*)	119.250.807	22.817.530	19.1
2005 (**)	131.948.778	26.849.808	20.3
2006 (**)	151.271.701	31.727.644	21.0
2007 (**)	171.098.466	38.061.543	22.2
2008 (**)	189.980.827	44.430.339	23.4
2009 (**)	196.313.308	46.018.360	23.4
2010 (**)	235.686.590	49.384.949	21.0
(*) Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dâhil edilmiştir	(**) 2006-2010 Yılları Bütçe Kanunu'nda Mahalli İdareler ve Fon Payları ile red ve iadeler dâhil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara Mahalli İdare ve Fon Payları ile red ve iadeler dâhildir.	2000-2005 Rakamları Mahalli İdare ve Fon Payları hariç red ve iadeler dâhil tutarlardır.	2008-2010 Yılları Vergi Gelirleri içerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_57.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_57.xls.htm)>, (01.04.2011).

2000- 2010 yılları arasında gelir vergisi toplam vergi gelirleri içinde yaklaşık 1/5 oranında bir paya sahiptir. Son 10 yıllık dönemde bu oranda önemli bir değişiklik olmamıştır.

**TABLO 26: Yıllar İtibariyle Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı**

Yıllar	Mükellef Adedi
2001	1.768.653
2002	1.729.260
2003	1.735.722
2004	1.774.568
2005	1.691.499
2006	1.712.719
2007	1.724.366
2008	1.701.865
2009	1.683.308
2010	1.693.316
2011 (*)	1.698.065
(*) 2011 Yılı Mart Ayı Verileri Kullanılmıştır	<b>Not:</b> Ocak 2005- Mart 2011 Döneminde Re'sen Terk İşlemine Tabi Tutularak Kaydı Silinen Mükellef Sayısı 211.304'dür.

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/FGGOVB79.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB79.htm)>, (01.04.2011).



2001- 2011 döneminde faal mükellef sayısı incelendiğinde gelir vergisi mükellef sayısında yıllar arasında büyük değişiklik olmazken toplamda yaklaşık 70.000 azalma olduğu görülmektedir.

## **B. İstisnalar ve Muafiyetler**

Kanunlarımızda yer alan birçok istisna ve muafiyet uygulaması vardır. Bu uygulamaların amacı çeşitli nedenlerle (ekonomik, sosyal vb.) farklı durumda olan mükelleflerin şartlarına uygun olarak vergilendirilmesini sağlamaktır. Bu uygulamalar ile adalet sağlanarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artacağı beklenir. Artan vergi uyumu ise artan vergi geliri olacaktır.

**TABLO 27-a: Yapılan İadelerin GSYH (1998 Bazlı) İçindeki Payı (1998- 2010)  
(Bin TL.)**

Yıllar	GSYH	2978 Sayılı Kanuna Göre Yapılan Vergi İadesi Miktarı	İhracat İstisnası Nedeniyle Alınan KDV'den Yapılan Vergi İadesi Miktarı	Diğer İadeler Miktarı	Toplam İadeler Miktarı
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1998	70.203.147	92.110	304.709	142.434	539.253
1999	104.595.916	147.155	456.667	556.169	1.159.991
2000	166.658.021	222.539	770.983	638.527	1.632.049
2001	240.224.083	297.705	1.692.166	928.335	2.918.206
2002	350.476.089	560.108	3.475.781	1.629.861	5.665.750
2003	454.780.659	703.655	5.060.762	2.571.505	8.335.922
2004	559.033.026	709.510	4.939.814	6.209.256	11.858.580
2005	648.931.712	1.293.446	6.704.384	5.777.408	13.775.238
Yıllar	GSYH	Özel Gider İndirimi / Asgari Geçim İndirimi	İhracat İstisnası Nedeniyle Alınan KDV'den Yapılan Vergi İadesi Miktarı	Diğer İadeler Miktarı	Toplam İadeler Miktarı
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2006	758.390.785	1.866.019 (*)	7.371.200	4.793.954	14.031.173
2007	843.178.421	2.668.678 (*)	9.556.386	6.321.551	18.546.615
2008	950.534.251	5.180.472	10.159.858	7.129.095	22.469.425
2009	952.634.796	6.349.765	9.643.418	8.326.698	24.319.881
2010	1.098.807.000 (**)	7.415.789	9.507.718	8.982.418	25.905.925
(*) Özel Gider İndirimi			(**) Gerçekleşme Tahmini		

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_61](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61)>, (01.04.2011).

Tablo 24-a'da asgari geçim indirimi ve ihracatta uygulanan KDV istisnası uygulamasının sayısal verileri yer almaktadır. Daha iyi yorum yapabilmek için bu indirim ve istisnaların GSYH'ye oranının yer aldığı aşağıdaki tabloyu incelemek daha anlamlı olacaktır.

**TABLO 27-b: Yapılan İadelerin GSYH (1998 Bazlı) İçindeki Payı (1998- 2010)**

Yıllar	2978 Sayılı Kanuna Göre Yapılan Vergi İadelerinin GSYH'ye Oranı	İhracat İstisnası Nedeniyle Alınan KDV'den Yapılan Vergi İadelerinin GSYH'ye Oranı	Diğer İadelerin GSYH'ye Oranı	Toplam İadelerin GSYH'ye Oranı
	(2/1)	(3/1)	(4/1)	(5/1)
1998	0.1	0.4	0.2	0.8
1999	0.1	0.4	0.5	1.1
2000	0.1	0.5	0.4	1.0
2001	0.1	0.7	0.4	1.2
2002	0.2	1.0	0.5	1.6
2003	0.2	1.1	0.6	1.8
2004	0.1	0.9	1.1	2.1
2005	0.2	1.0	0.9	2.1
Yıllar	Özel Gider İndirimi / Asgari Geçim İndiriminin GSYH'ye Oranı	İhracat İstisnası Nedeniyle Alınan KDV'den Yapılan Vergi İadelerinin GSYH'ye Oranı	Diğer İadelerin GSYH'ye Oranı	Toplam İadelerin GSYH'ye Oranı
	(2/1)	(3/1)	(4/1)	(5/1)
2006	0.2	1.0	0.6	1.9
2007	0.3	1.1	0.7	2.2
2008	0.5	1.1	0.8	2.4
2009	0.7	1.0	0.9	2.6
2010	0.7	0.9	0.8	2.4

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_61](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61)>, (01.04.2011).

İhracatı teşvik etmek için uygulanan KDV istisnası ve dar gelirlilere uygulanan asgari geçim indirimi gibi uygulamalarla vergi gelirleri bir miktar azalmaktadır. 1998- 2010 yılları arasındaki dönem incelendiğinde bu istisna ve indirimlerin GSYH'ye oranı %0.8 ile %2.6 arasında değişen oranlarda gerçekleşmiştir. GSYH içinde çok büyük bir paya sahip olmayan istisnaların vergi uyumuna ne denli etkide bulunduğu ise tam olarak belirlenememektedir.

## C. Vergi Affi

Vergi affi uygulaması vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilmek böylece vergi gelirlerini arttırabilmek için belli dönemlerde uygulanan bir yoldur. Bu uygulama ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artacağı da düşünülmektedir. Ancak daha öncede belirtildiği gibi vergi affi uygulaması politik amaçlarla sık başvurulmuş bir uygulama olursa amacından sapar. Özellikle belli dönemlerde uygulanan vergi affi mükellef tarafından tahmin edilirse vergiye uyumu azaltıcı etki yaratabilir.

**TABLO 28: 4811 Sayılı “Vergi Barışı” Kanunu Uyarınca 31.12.2003 ve 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilât Tutarları (Kümülatif) (Bin TL.)**

4811 Sayılı Kanunun İlgili Maddesi	Ödenen Tutarlar	
	31/12/2003	30/09/2004
Kesinleşmiş Alacaklar (md. 2)	1.140.273.803.306	2.063.200.670.160
Kesinleşmiş Alacaklar (md. 2/c)	6.929.079.966	8.663.368.379
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md. 3)	365.181.525.872	524.112.691.711
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md. 5)	75.911.720.093	156.747.139.688
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md. 6)	115.830.646.700	126.172.524.503
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md. 7)	150.736.133.979	225.173.427.091
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md. 7)	508.739.206.996	780.053.809.231
G.V.K. 94/6 Vergi Artırımı (md. 7)	56.120.302.811	88.316.495.319
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297.313.051.710	472.110.013.213
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md. 9)	13.699.398.871	22.176.479.241
Kıymetli Maden Ziyet Eşyası Değerleme Farkı (md. 13)	13.069.600.983	15.041.004.160
Ecrimisil Alacakları (md. 15/2)	16.489.901.503	18.148.276.411
TOPLAM	2.760.294.372.790	4.499.915.899.107
KİT, İDT ve Mahalli İdareler Toplamı	93.461.444.811	214.844.712.807
Genel Toplam	2.853.755.817.601	4.714.760.611.914
<b>Not 1:</b> Defaten Yapılan Ödemeler ve Erken Ödeme Tutarlarını da Kapsamaktadır.	<b>Not 2:</b> Bazı İllerce Yapılan Düzeltmeye Bağlı Olarak 31.03.2006 Tarihi İtibariyle Yeniden Düzenlenmiştir.	

Kaynak: <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30\\_09\\_2004\\_kumulatif.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm)>, (01.04.2011).

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu 25.02.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 27.03.2003 tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu yasa 31.08.2002 öncesindeki

vergileri kapsamaktadır. Yasa ile yapılan vergi affı uygulamasının vergi gelirlerine etkisini anlayabilmek için o dönemin vergi gelirlerine bakmamız gerekecektir. Çıkarılan yasaya göre vergi alacakları Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık 2003 ayları ile Şubat, Nisan, Haziran 2004 aylarının sonuna kadar 9 taksit şeklinde ödenecektir.

**TABLO 29: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hâsılaya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri (1999- 2010)**

	Vergi Gelirlerinin Yıllık Artışı (%)	GSYH Yıllık Artışı (%)	Esneklik
Yıllar	(1)	(2)	(1/2)
1999	60.40	48.99	1.23
2000	79.05	59.34	1.33
2001	49.93	44.14	1.13
2002	50.07	45.90	1.09
2003	41.39	29.76	1.39
2004	19.83	22.92	0.87
2005	18.02	16.08	1.12
2005	18.51	16.08	1.15
2006	14.64	16.87	0.87
2007	13.11	11.18	1.17
2008	11.04	12.73	0.87
2009	3.33	0.22	15.08
2010	20.06	15.34	1.31

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_6.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_6.xls.htm)>, (01.04.2011).

Yasaya göre 2003 ve 2004 yıllarında ödenen vergilerin vergi gelirlerine etkisini görebilmek için o dönemin vergi gelirleri artış oranına bakmamız gerekecektir. Vergi gelirleri 2003 yılında yaklaşık olarak %41 ve 2004 yılında yaklaşık %20 artmıştır. Aynı dönemlerde GSYH artış oranı da sırasıyla %30 ve %23'dür. Vergi gelirlerindeki artışın GSYH artışına oranı ise 2003 yılında %1.39 ve 2004 yılında %0.87 olarak gerçekleşmiştir. Son 10 yıllık döneme baktığımızda her yıl ortalama bu oranda artışlar olmuştur. Çıkarılan yasa ile ödenen vergilerin çok büyük etkisi görülmemektedir.

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun 13.11.2008 tarihinde kabul edilmiş ve 22.11.2008 tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır. Buna göre sahip olunan ve yasa kapsamına giren varlıklar 30.09.2009 tarihine kadar beyan edilecek ve 02.11.2009 tarihine kadar ödenecektir.

**TABLO 30-a: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanuna İlişkin Bilgiler (10 Şubat 2010 İtibariyle)**

YURTDIŞI					
		Doğrudan Bildirilen		Banka ve Aracı Kurumlara Bildirilen	
E-Beyannameler ile EVDO'lu Olup, Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri		Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)
Vergi Matrahı		1.327	22.273.892.026	213	5.062.125.374
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi			445.477.841		112.042.507
YURTDIŞI					
		Doğrudan Bildirilen		Banka ve Aracı Kurumlara Bildirilen	
		Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)
TL Bildirilen Beyanname Sayısı		88	60.512.616	55	226.032.207
<b>Döviz</b>	Amerikan Doları	971	4.028.690.974	401	3.149.532.915
	Avrupa Para Birimi	416	8.739.294.094	234	1.298.012.304
	İsviçre Frangı	8	4.482.626	20	18.339.495
	Japon Yeni			7	716.822
	İngiliz Sterlini	54	101.928.428	43	50.144.237
	Avustralya Doları	1	134.290	3	1.892.164
	Kanada Doları			4	5.338.571
	Diğer	15	4.019.243.107	15	37.830.326
	Toplam Döviz	1.212	16.893.773.518	200	4.561.806.836
<b>Altın</b>	Külçe Altın	4	3.158.130.880	1	915.314
	İşlenmiş Altın	1	92.820	0	0
	Toplam Altın	5	3.158.223.700	1	915.314
<b>Menkul Sermaye</b>	Hisse Senetleri	8	5.984.038	19	66.969.590
	Tahviller ve Bonolar	22	7.013.282	75	72.517.709
	Diğer Menkul Kıymetler	15	2.025.723.580	24	664.541.420
	Diğer Sermaye Piyasası Araçları	3	21.576.613	13	3.606.670
	Toplam Menkul Sermaye	15	2.060.297.513	45	807.635.388
<b>Taşınmaz</b>	Arsa	8	24.384.305	0	0
	Arazi	1	750.000	0	0
	Bina	26	75.800.374	3	5.735.628
	Haklar	1	150.000	0	0
	Toplam Taşınmaz	32	101.084.679	3	5.735.628

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010\\_5811.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm)>, (01.04.2011).

**TABLO 30-b: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanuna İlişkin Bilgiler (10 Şubat 2010 İtibariyle)**

YURTIÇİ					
		Mükellef Olmayanlarca Bildirilen		Mükelleflerce Bildirilen	
E-Beyannameler ile EVDO'lu Olup, Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri		Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)
Vergi Matrahı		1.702	2.007.700.844	61.325	18.374.398.231
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi			100.385.042		918.719.914
YURTIÇİ					
		Mükellef Olmayanlarca Bildirilen		Mükelleflerce Bildirilen	
		Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)	Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)
TL Bildirilen Beyanname Sayısı		1.223	435.153.990	53.592	13.362.193.433
Döviz	Amerikan Doları	104	1.448.599.957	2.806	905.597.597
	Avrupa Para Birimi	61	29.424.679	1.664	549.278.199
	İsviçre Frangı	2	811.103	9	1.282.077
	Japon Yeni				
	İngiliz Sterlini	4	265.967	46	6.817.235
	Avustralya Doları	1	1.576		
	Kanada Doları	1	60.000	1	600.000
	Diğer	127	24.953.765	2.070	435.920.608
	Toplam Döviz	281	1.504.117.047	5.442	1.899.495.715
Altın	Külçe Altın	2	806.000	78	39.575.174
	İşlenmiş Altın	12	1.016.298	358	42.477.188
	Toplam Altın	14	1.822.298	387	82.052.362
Menkul Sermaye	Hisse Senetleri	4	705.904	72	169.402.218
	Tahviller ve Bonolar	2	1.627.553	32	2.704.479
	Diğer Menkul Kıymetler	11	926.663	166	22.669.724
	Diğer Sermaye Piyasası Araçları	8	1.233.498	110	25.004.794
	Toplam Menkul Sermaye	22	4.493.618	290	219.781.216
Taşınmaz	Arsa	97	13.707.164	1.559	673.488.850
	Arazi	22	3.604.257	739	538.437.033
	Bina	197	44.135.290	3.588	1.576.463.700
	Haklar	7	667.180	52	22.485.922
	Toplam Taşınmaz	224	62.113.891	3.604	2.810.875.505

**Kaynak:**

(01.04.2011).

<[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010\\_5811.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm)>

**TABLO 30-c: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanuna İlişkin Bilgiler (10 Şubat 2010 İtibariyle)**

<b>Genel Toplam</b>				
E-Beyannameler ile EVDO'lu Olup, Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri		Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)	Oran (%)
Vergi Matrahı		64.567	48.258.116.475	100.0
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi			1.576.625.305	3.3
<b>Genel Toplam</b>				
		Beyanname Sayısı	Tutarı (TL.)	Oran (%)
TL Bildirilen Beyanname Sayısı		54.958	14.083.892.247	29.2
<b>Döviz</b>	Amerikan Doları	4.282	9.532.421.443	19.8
	Avrupa Para Birimi	2.375	10.616.009.276	22.0
	İsviçre Frangı	39	24.915.300	0.1
	Japon Yeni	7	716.822	0.0
	İngiliz Sterlini	147	159.155.867	0.3
	Avustralya Doları	5	2.028.030	0.0
	Kanada Doları	6	5.998.571	0.0
	Diğer	2.227	4.517.947.806	9.4
	Toplam Döviz	9.088	24.859.193.116	51.5
<b>Altın</b>	Külçe Altın	85	3.199.427.368	6.6
	İşlenmiş Altın	371	43.586.306	0.1
	Toplam Altın	456	3.243.013.674	6.7
<b>Menkul Sermaye</b>	Hisse Senetleri	103	243.061.750	0.5
	Tahviller ve Bonolar	131	83.863.023	0.2
	Diğer Menkul Kıymetler	216	2.713.861.387	5.6
	Diğer Sermaye Piyasası Araçları	134	51.421.575	0.1
	Toplam Menkul Sermaye	584	3.092.207.735	6.4
<b>Taşınmaz</b>	Arsa	1.664	711.580.319	1.5
	Arazi	762	542.791.290	1.1
	Bina	3.814	1.702.134.992	3.5
	Haklar	60	23.303.102	0.0
	Toplam Taşınmaz	6.300	2.979.809.703	6.2

**Kaynak:** <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010\\_5811.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/5811mek/10022010_5811.xls.htm)>, (01.04.2011).

Çıkarılan yasa ile 48.258.116.475 TL tutarında matrah hesaplanmıştır. Bu matrahın %3.3'ü olan 1.576.625.305 TL tutarındaki kısım hesaplanan ve ödenmesi gereken vergi olarak belirlenmiştir. 2009 yılında vergi gelirleri artış oranının GSYH artışına oranı %15.08 olarak gerçekleşmiştir. Son 10 yıllık dönem incelendiğinde ciddi bir artış görülmüştür. Bu döneme baktığımızda GSYH artış oranının yaşanan



ekonomik krizden dolayı diğer yıllara göre oldukça düşük gerçekleşmesi ve vergi gelirleri artış oranının diğer yıllara göre düşük olsa da GSYH artışına oranla yüksek olması bu artışın nedeni olarak gösterilebilir.

#### D. Vergi Denetimi

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermesinde etkili olan faktörlerden biri de vergi denetim sıklığı olarak belirtilir. Denetimler ne kadar fazla ise mükelleflerin vergiye uyumu da o kadar fazla olur diye yorumlanır.

**TABLO 31: Türkiye’de Mükelleflerin İncelenme Oranı (1984-2004)**

Yıllar	GV, KV Mükellef Sayıları	İncelenen Mükellef Sayıları	Mükellef İnceleme Oranı (%)
1984	1.975.209	66.681	3.4
1985	2.029.051	66.550	3.2
1986	2.114.096	80.264	3.7
1987	2.121.608	51.495	2.4
1988	1.858.034	47.225	2.5
1989	1.915.839	108.574	5.6
1990	2.002.319	78.803	3.9
1991	2.116.737	58.590	2.7
1992	2.109.306	59.378	2.8
1993	2.097.344	68.594	3.2
1994	5.381.043	48.056	0.8
1995	5.356.169	56.096	1.0
1996	5.569.185	54.536	0.9
1997	5.695.113	63.519	1.1
1998	5.954.402	45.639	0.7
1999	6.018.948	51.731	0.8
2000	6.415.952	60.335	0.9
2001	6.401.152	68.132	1.0
2002	6.449.485	113.244	1.7
2003	5.707.114	68.251	1.1
2004	5.957.984	153.881	2.5

**Kaynak:** Abdullah Şahin, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi- Kayda Alınabilmesine Yönelik Öneriler”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Master Tezi**, Ankara, 2006, s.43.

Türkiye’de 1984- 2004 yılları arasında denetim oranı incelendiğinde yıllar içinde bu oranda küçük ölçüde değişiklikler görülmüştür. İnceleme oranının en yüksek olduğu yıl %5.6 oranı ile 1989 yılı, en düşük olduğu yıl ise %0.7 gibi çok düşük bir oranla 1998 yılı olmuştur. Bu dönem yapılan inceleme oranı ise ortalama % 2.2’dir.

Gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörleri 2. bölümde ele almıştık. Ancak bu faktörlerin vergi uyumunu etkileyip etkilemediğini ya da etkiliyorsa ne oranda etkilediğini belirlemek kolay değildir. Bu bölümde ele aldığımız veriler ışığında kısıtlı ölçüde bir yorum yapabilirsek de tam bir oran belirtemeyiz.

2006 yılı itibariyle kurumlar vergisi oranı %30'dan %20'ye çekilmiş, gelir vergisinde ise dilim sayısı 6'dan 4'e indirilmiştir. Gönüllü vergi uyumunda yüksek vergi oranlarının olumsuz etkisi olduğu düşünüldüğünde bu uygulamalar sonucunda vergi gelirlerinde bir artış gözlenmelidir. Fakat 2006 itibariyle vergi gelirlerinde dikkati çeken bir artış olmamıştır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi faal mükellef sayısında da belirgin bir artış görülmemiştir.

İstisna ve muafiyet uygulamaları da vergiye uyumu arttırmak için uygulamaya konulmuştur. Ekonomik, sosyal vb. eşitsizlikleri dengelemek üzere yapılan uygulamaların bir kısmı amacına ulaşsa da bazı gereksiz uygulamalar vergi uyumu yerine uyumsuzluğuna neden olabilmektedir.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ve 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanun uygulamalarının vergi gelirlerini arttırmada ne ölçüde etkili olduğuna bakacak olursak 4811 Sayılı Kanun sonrasında vergi gelirlerinin 2003 yılında %41 ve 2004 yılında % 20 arttığını görürüz. 5811 Sayılı Kanun sonrasında ise 2009 yılında vergi gelirleri %3.3 oranında artmıştır. Fakat bu dönemde 2008 Dünya Ekonomik Krizinin de etkisiyle GSYH artış oranı %0.22 gibi düşük bir oranda gerçekleşince vergi geliri artış oranının GSYH artışına oranı 15.08 olmuştur.

Vergi uyumunu etkileyen önemli faktörlerden biri de denetim oranıdır. Ancak ülkemizde denetim oranı oldukça düşüktür. Ortalama %2.2 olan bu oranda mükellefler düşük risk karşısında vergi uyumsuzluğuna yönelebilmektedir. Kayıt dışı oranının yüksek hesaplandığı Türkiye için denetim oranının bu denli düşük olması vergi uyumunda denetim faktörünün etkili olduğunu göstermektedir.

## V. GÖNÜLLÜ UYUMUN ARTTIRILMASINA YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Gelir idareleri için en önemli unsurlardan birisi gönüllü uyumu arttırmaktır. İdarenin mükellefler ile nasıl iletişimde bulunduğu ve halkın vergi sistemini nasıl algıladığının gönüllü uyumun derecesi üzerinde önemli etkileri vardır. Ayrıca hak ve yükümlülüklerinin bilincinde olan mükellefler adil, verimli ve kaliteli uygulamalar beklemekte ve bunu elde ettiklerinde uyuma daha fazla istekli olmaktadır. Öte yandan gönüllü uyumu arttırmak için, sadece mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin bilincinde olmaları ve eşit muamele beklentilerinin karşılanması da yeterli değildir; aynı zamanda açık, basit ve kolay kullanılan sistem ve süreçler de gerekmektedir. Gönüllü uyum, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmeleri kolaylaştığı ölçüde artmaktadır<sup>312</sup>.

Mükelleflerin vergiye uyumunu arttırmak için üzerlerindeki vergi yükünün hafifletilmesi gerekmektedir. Vergisini ödeyen dürüst vatandaşa vergisini ödemeyen mükelleflerin vergileri yüklenmemelidir. Toplanamayan vergileri dürüst vatandaştan karşılamaya çalışmaktansa vergiye uyumu artırıcı önlemler alınmalıdır. Vergisini ödemeyen mükelleflerden ötürü oluşan gelir eksikliğini telafi etmek için vergiye uyum sağlayan mükelleflerin vergi oranını arttırmak ya da ek vergiler getirmek oldukça yanlış bir politikadır. Ülkemizdeki gelir dağılımı adaletsizliği de göz önünde tutulursa vergi oranlarındaki artışta vergiye uyumu arttıracak önlemlerin alınması daha doğru olacaktır. Aksi takdirde vergiye uyum gösteren vatandaşta da bir vergi direnci oluşacaktır. Vergi gelirlerini arttırmak için en uygun yol budur. Bu politikayı uygulamak oldukça zordur. Hedef kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almaktır. Kayıt dışı mükellefleri kayıt altına alacak yasal düzenlemelerin yapılması ve vergi uyumsuzluğuna neden olan karmaşık yasaların düzenlenmesi ilk adımdır. Bu düzenleme de amaç kayıt dışı ekonomiyi kayda almak, vergi tabanını genişletmek, bireylerin vergi yükünü arttırmadan vergi gelirlerini arttırmaktır.

---

<sup>312</sup> T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, “2009-2013 Stratejik Plan”, Ankara, 2008, s.35.

Kayıt dışı ekonominin nedenlerinden biri olan karmaşık vergi mevzuatı yeniden düzenlenmelidir. Yasalar, mükellef tarafından kolayca anlaşılabilen basitlikte ve açıklıkta olmalıdır. Uzmanlar tarafından bile çeşitli şekillerde yorumlanan, farklı anlamlar yüklemeye müsait yapıdaki vergi yasaları değiştirilmelidir. Vergiye uyumu arttırmak için bir önlem olarak düzenlenen ceza yasaları da anlaşılır olmalıdır. Karmaşık yapıdaki bir ceza yasası da mükellefin gönüllü uyumu arttırmaya yardımcı olamayabilir. Ayrıca mükelleflerin gönüllü uyumunu arttırmak için toplum ihtiyaçlarına uygun vergi yasaları oluşturulmalıdır. Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi oranları yönünde gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

### **A. Vergi Oranlarının Düşürülmesi**

Yüksek vergi oranları ve yüksek vergi yükü, vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasının temel nedenlerinden birisidir. Yüksek vergi oranları, ekonomik birimlerin tasarruf ve yatırım kararları ve çalışma gayreti üzerinde olumsuz etki gösterir ve sonuç olarak ekonomide piyasa üretimini azaltır. Toplam piyasa üretiminin azalması ise vergileme kapasitesinin daralması ve sonuç itibariyle vergi gelirlerinin azalması demektir. Öte taraftan yüksek vergiler neticesinde vergi tazyiki ve vergi baskısını daha fazla hisseden vergi yükümlüleri, yasal yollardan vergiden kaçınma ve yasal olmayan yollardan vergi kaçırmaya yönelebilirler<sup>313</sup>.

Vergi oranlarının yüksek olması vergi mükelleflerinin vergi yükünü yüksek hissetmeleri demektir. Tüketim, tasarruf ve yatırım kararları yüksek vergi oranlarından olumsuz yönde etkilenir. Yüksek vergi oranında vergi ödeyen mükellefin tüketime ayıracağı daha az geliri kalır. Tasarruf ederek yatırıma dönüştüreceği gelirden azalır. Ayrıca vergi oranlarındaki fazlalık mükellefin çalışma arzusunu da kırabilir. Tüm bunlar ekonomide üretimin azalmasına neden olur. Azalan üretimle birlikte vergi gelirleri de azalır. Kamu harcamalarını finanse edebilmek için

---

<sup>313</sup> Ayşe Şaan, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, Edirne, Mayıs 2008, s.32.

vergi oranlarında artışa gidilir. Bu durum vergiye olan tepkiyi arttırarak oluşan kısır döngüyü devam ettirir.

Tablo 7’de de görüldüğü gibi Türkiye’de vergi oranlarının indirilmesinin vergiye uyumu arttıracığı yönünde bir genel kanı vardır. Vatandaşların çoğu vergi yükünün ağır olduğunu savunmaktadır. Vergiden kaçınma sebeplerinden biri olan yüksek vergi oranlarından vazgeçilirse vergiye uyumun artacağına inanılmaktadır.

Gelişmiş bir ülke seviyesine gelebilmek için ülkemizde yatırımları arttırmak ve sürdürülebilir bir büyüme hızına ulaşmak gerekmektedir. Bunu sağlamanın yolu ise yatırımları teşvik edici vergi politikaları uygulamaktan geçmektedir. Diğer ülkelerle rekabet edebilecek bir ekonomiye sahip olabilmek için uygun vergi oranları ile yatırımlar arttırılmalıdır. Bunun yolu ise düşük vergi oranlarıdır. Ancak düşük vergi oranları ile yüksek vergi gelirleri elde edebiliriz. Dünyada birçok ülke rekabet gücünü arttırmak için vergi oranlarında indirim gitmektedir. Bu durum vergi gelirlerinde artışa yol açmakta ve beraberinde yatırımların artmasına neden olmaktadır. Bunu artan istihdam ve ekonomik büyüme takip etmektedir. Vergi tabanının darlığı ve vergi gelirlerinin azlığı ile mücadelede en etkili çözüm yolu vergi oranlarının azaltılmasıdır. Vergi oranlarının indirilmesinin yanında; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV oranları da azaltılarak vergi tabana yayılmalıdır. Bu kapsamda KDV, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi oranlarında indirim yapılmıştır.

## **B. İstisnalar Ve Muafiyetlerin Azaltılması**

Vergi hukukunda istisna ve muafiyet kavramları mükelleflerin gerçek ödeme gücüne ulaşabilmesi ya da ekonomide devlet tarafından bazı sektörlerin desteklenmesi amacıyla oluşturulmuştur. Kanuna göre bazı kişiler vergiden muaf tutulmuş, bazı konular istisna kapsamına alınmıştır.

Türkiye’de istisna ve muafiyetlerin oldukça fazla olması vergi tabanını daraltmaktadır. Vergi mükellefleri istisna ve muafiyetlerden yararlanmak için sınırı aşan gelirlerini beyan etmemekte ve kayıt dışılığa yol açmaktadır. Bu neticeyi ortadan

kaldırmak için istisna ve muafiyetler yeniden gözden geçirilmeli ve gereksiz uygulamalara son verilmelidir.

### **C. Türk Vergi Sisteminin Sadeleştirilmesi**

Vergi sisteminden kaynaklanan bir takım sorunlar nedeniyle ülkemizde kayıt dışı ekonominin boyutları artış göstermektedir. Kamu kesimi finansman açıklarının nedenlerinden birisi olan vergi gelirlerinin oldukça az olması, kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin gerekliliğinin ortaya koymaktadır<sup>314</sup>.

Tablo 8 ve Tablo 9’da vatandaşlara vergi sistemine dair sorular yöneltilmiştir. Tablo 8’de vergi sisteminin anlaşılabilirliği sorulmuş ve vatandaşların yaklaşık % 46’sı vergi sisteminin anlaşılır olmadığını belirtmiştir. Tablo 9’da yöneltilen vergi çeşitlerinin azaltılıp azaltılmadığına yönelik sorulara ise vatandaşların büyük bölümü son yıllarda vergi çeşitlerinin azaltılmasına rağmen azaltılmadı şeklinde yanıt vermiştir. Vergiye uyumu engelleyen bu sorunlar giderilmedikçe uyum oranını arttırmak mümkün değildir. Vatandaşların anlayacağı dille hazırlanmış vergi kanunları oluşturulmalı ve yapılan her değişiklik vatandaşa bildirilmelidir.

İlk olarak vergi sistemi ideal vergileme ilkeleri göz önüne alınarak reforma tabi tutulmalıdır. Bir vergi sisteminin basitlik, adalet, genellik, tarafsızlık, etkinlik, istikrar, öngörülebilirlik gibi temel vergileme ilkelerine aykırı düşmeyecek şekilde oluşturulması gerekir. İdeal vergi sistemi için gerekli olan ilkelerden uzaklaşan bir vergi sistemi, vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasına kaynak teşkil eder<sup>315</sup>.

İdeal bir vergi sistemi için yapılacak yasal düzenlemelerde, uygulayıcılar ve mükellefler tarafından kolay anlaşılabilir basitlikte bir sistem olmasına özen gösterilmelidir. Unutulmamalıdır ki, vergi kayıplarının temel nedenlerinden biri de karmaşık ve anlaşılması güç olan vergi yasalarıdır.

<sup>314</sup> Suphi Aslanoğlu, Seyfi Yıldız, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Sisteminin Oluşturulması”, <<http://www.sosyoekonomi.hacettepe.edu.tr/070207.pdf>>, (23.12.2010).

<sup>315</sup> Coşkun Can Aktan, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi”, Aktan, Dileyici, Vural, **a.g.e.**, s.212.

Ayrıca vergiler ekonomik birimlerin iktisadi faaliyetleri üzerindeki kararlarını minimum düzeyde etkilemelidir. Bir vergi tarafsız olma özelliğinden uzaklaştıkça kayıp ve kaçaklarda o oranda artacaktır.

Vergi sistemlerinden beklenen diğer bir özellik ise mümkün olduğunca adil ve eşitlikçi olmasıdır. Burada eşitlikçi olmasından kasıt, mükellefler üzerinde vergi baskısını aşırı hissetmelerine sebep olmayan adil bir vergi sisteminin olmasıdır.

Vergilemede istikrar ve öngörülebilirlik de oldukça önemlidir. Bir vergi sistemi ileriye doğru öngörülebilir değilse ya da geriye doğru yürütülebilecek şekilde ise vergilemede diğer ilkeler de zedelenmiş olur. Ayrıca sık değiştirilen vergi sistemine olan güven azalır ve istikrar zedelenir.

Vergilemede genellik ilkesi de zedelenmemelidir. Vergi herkesten alınmalıdır. Herkes ödeme gücü oranında vergi sorumluluğunu yerine getirmelidir.

Uygun bir vergi sisteminde vergi maliyetlerinin hem devlet hem de mükellef için minimum düzeyde olması gerekmektedir. Bu maliyetlerin mükellef aleyhine artması da vergiye uyumu etkileyen faktörler arasındadır. Bu nedenle maliyetler azaltılmalıdır. Ayrıca vergi işlemlerinde bürokrasi olabildiğince ortadan kaldırılmalıdır. Vergi ödeme görevini yerine getirmek için defter tutan, belge düzenleyen bunları devlete bildiren ve vergisini ödeyen mükellef yapması gereken bu sorumluluklar arttıkça bıkmakta ve vergiye gösterdiği uyum azalmaktadır. Bu kapsamda bürokratik işlemler azaltılmalı, gereksiz olanları tamamen kaldırılmalıdır.

## **D. Vergi Denetimi ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Arttırılması**

Vergi kayıplarını önlemek için olması gereken en önemli unsurlardan birisi, mükelleflerin sorumluluklarını tam olarak yerine getirip getirmediğini kontrol eden etkin bir denetim sisteminin varlığıdır. Diğer şartlar yerine getirilse dahi etkin bir denetim sistemi yoksa çoğu mükellef vergi kaçırmaya yönelecektir. Bu nedenle vergi kayıplarını engelleyebilmek açısından ideal bir denetim sistemi oluşturulmalıdır. Bu sistemde; iyi yetiştirilmiş, kaliteli, dürüst denetim elemanlarına gereksinim vardır.

Vergiye uyumu engelleyen nedenlerden biri olan denetim yetersizliği ülkemiz için ciddi bir sorundur. Tablo 2’de görüldüğü gibi denetmen kadrolarında ciddi açıklar vardır. Cezalar konusunda ise Tablo 10’da görüldüğü gibi vatandaşların yaklaşık %66’sı ceza sisteminin caydırıcı olmadığını belirtmiştir. Vatandaşlar üzerindeki bu algı vergiye uyumu engellemektedir. Denetim kadroları güçlendirilip ceza sistemi caydırıcı hale getirilmedikçe vergiye uyum oranını arttırmak mümkün değildir.

Vergi idaremizin çağdaş vergi idarelerinin denetim esasına göre oluşturulmamış olması, inceleme birimleri arasında eş güdüm ve birim içi planlama yetersizliği, maliye teşkilatında denetim elemanlarının sayılarının noksanlığı ve yoğun iş yükleri, vergi suçlarının takibinde uzman eleman yokluğu ve vergi denetimine yardımcı olabilecek istihbarat arşivlerinin eksikliği denetim etkinliğini doğrudan etkilemektedir<sup>316</sup>. Etkin olmayan bir denetim sisteminde de vergi kayıplarına sık rastlanmaktadır. Amaç yeterli sayıda ve iyi eğitilmiş denetim elemanlarından oluşan etkin bir denetim sisteminin hazırlanması olmalıdır.

Vergi kanunları vergi sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflere yönelik vergi cezalarını da kapsamalıdır. Vergi kaçakçılığını caydıracak düzeyde olması gereken vergi cezaları aynı zamanda anlaşılır da olmalıdır. Mükellef, idare ve

---

<sup>316</sup> Sugözü, a.g.e., s.236.



yargı tarafından farklı yorumlanabilecek karmaşıklıkta bir ceza sistemi caydırıcı etkiye sahip olmayacaktır.

**TABLO 32: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Denetmenlerince Yapılan İnceleme Sonuçları (2009)**

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tahsil Edilen Vergi (TL)
Gelir Vergisi	7.727	11.789	170.165.015	245.223.385	65.471.606
Kurumlar Vergisi	4.552	6.479	964.392.612	545.646.254	102.762.025
Katma Değer Vergisi	21.702	32.987	29.736.343.329	3.361.498.971	1.194.222.881
Bank. Sig. Mua. Ver.	364	779	192.778.435	167.339.869	2.356.078
Veraset ve İntikal Vergisi	9	4	0	1.813.579	48.882
Damga Vergisi	182	277	103.637.501	210.198.126	1.634.558
Geçici Vergi	7.340	10.777	463.339.965	1.204.925.170	124.543.997
Diğer	260	787	1.894.507.328	1.315.028.366	205.769.896
Toplam	42.136	63.879	33.525.164.185	7.051.673.719	1.696.809.923

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf)

Vergi denetimlerinin yetersizliği vergi kaçaklarının artmasının temel nedenlerindedir. Tabloda da gördüğümüz gibi denetimlerde ortaya büyük matrah farkları çıkmıştır. Bunun temel nedeni mükelleflerin denetlenmeyeceklerine olan inancı ve vergisel anlamda bilinçsiz olmalarıdır. Ayrıca vergi cezalarındaki yetersizlikler de kaçakların nedenleri arasındadır. Caydırıcılığı olmayan ceza sistemi vergi kaçaklarını önlemede yetersiz kalacaktır.

Vergi denetimleri sonucu ortaya çıkacak vergi suçlarına yönelik ağır yaptırım uygulanmalıdır. Hapis ve para cezası şeklinde olan uygulamanın amacına ulaşabilmesi için mükellefin vergi kaçırarak elde ettiği faydanın cezaya tabi olarak katlanacağı maliyetten küçük olması gerekmektedir. Aksi takdirde faydası büyük olan mükellef yakalansam bile ödeyeceğim ceza daha az diyerek vergi kaçırma yoluna gidebilir.

## **E. Vergi Aflarının Sık Aralıklarla Çıkarılmaması**

Belli aralıklarla çıkarılmakta olan vergi afları, vergi sorumluluklarını tam olarak ve zamanında yerine getiren mükellefler üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. Türkiye'deki vergi mükelleflerini vergi kaçırmaya yönelten en önemli sebeplerden birisi zihinlerinde oluşan af beklentisidir. Af çıkacağı yönünde bir beklenti içinde olan mükellef vergi, prim vs. sorumluluklarını yerine getirmeyerek af çıktığında ödeme yapacağını hesaplayacaktır. Böylece parasını yatırımlara yöneltmek daha karlı durumda olacağını düşünecektir.

Tablo 15'de mükelleflere vergi affı uygulamasına yönelik olarak yöneltilen yakın zamanda af çıkacağını bilen mükellef vergisel sorumluluklarını daha az yerine getirir ifadesine vatandaşların yaklaşık %69'u katılmıştır. Bu algı vergi uyumunun önünde büyük bir engeldir. Af beklentisi olan mükellef sorumluluğunu daha az yerine getirdiği için vergi affı uygulaması amacından sapmaktadır.

Vergi affı uygulamaları ülkemizde çok sık çıkarılarak olağan bir hal almıştır. Bu durum ise adeta iyi niyetli bir şekilde vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellefleri cezalandırıcı, vergi ödeme zamanında vergisini ödemeyen mükellefleri ise ödüllendirici bir şekle dönüşmüştür. Mükellefler arasında adaletsizliğe yol açan bu uygulama vergiye uyumu attırma amacına da hizmet edememektedir.

Vergi aflarının vergi uyumunu artırma amacına uygun olması için bir defa çıkarılması ve önceden tahmin edilmemesi gerekmektedir. Çıkarılacak bir vergi affı mükellef tarafından önceden tahmin edilirse durum kötüye kullanılacaktır. Sık çıkarılan vergi aflarında durum böyledir. Bu nedenle ülkemizde bu uygulama vergiye uyumu artırma amacından sapmaktadır.

Vergi aflarının sık çıkartılmasının temel nedenlerinden biri olan iktidar partisinin oy hesabı, mükelleflerin kendi lehlerine kullandıkları bir durum olmuştur.

Özellikle yaklaşan seçim dönemlerinde iktidar partileri oy kaygısıyla mükellefe sempatik görünebilmek için bu uygulamaya başvurmaktadır. Mükellefler ise bu duruma alışkın oldukları için bu dönemlerde vergi kaçırma eğilimi göstermektedirler.

## **F. İlköğretim ve Liselerde Vergi Bilincinin Oluşturulması**

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede her zaman hukuki ve polisiye tedbirler almak yeterli olmaz. Vergi ödeme bilincinin toplumda mevcut olması da önem taşır. Vergi bilinci ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesi için en başta devlet yöneticilerinin hukukun üstünlüğüne ve adalete inanmaları ve buna uygun davranmaları gereklidir. Devlet yöneticilerinin deyim yerindeyse har vurup harman savurdukları, vatandaşların vergi olarak ödedikleri paraları doğru yerlere harcamadıkları, rüşvet, zimmet, yolsuzluk gibi olayların çok yaygın olduğu bir toplumda vergi ahlakını tesis etmek kolay değildir<sup>317</sup>.

Vergi bilincinin küçük yaşta oluşturulması gerekmektedir. İlköğretim çağındaki öğrencilerin vergileri nasıl algıladığı önemlidir. Küçük yaşta vergi konusunda edinilen bilgiler, ileride vergilere karşı gösterilecek tutum ve davranışların nedenlerinden birisi olabilir. Bu nedenle küçük yaşlarda çocuklara vergilerin önemi anlatılmalı ki, ileride vergi kaçakçısı olmasınlar veya bu yollara başvurmaları. Bir başka ifadeyle vergi kaçakçısı biri durup dururken bu yollara başvurmamaktadır. Örneğin, küçük yaşlarda ailesinden, çevresinden veya çeşitli şekillerde edindiği bilgiler nedeniyle vergileri yanlış algılaması, ileride bu yollara başvurmaya yol açmaktadır<sup>318</sup>.

İlköğretim çağının yanı sıra lise döneminde de öğrenciler vergi konusunda bilgilendirilmelidir. Küçük yaşlarda öğrenilen bilgilerin ileri dönemlerde kullanıldığını göz önüne alırsak vergi eğitiminin okul hayatı boyunca verilmesi gerektiği sonucuna ulaşabiliriz.

---

<sup>317</sup> Aktan, **a.g.m.**, Aktan, Dileyici, Vural, **a.g.e.**, s.219.

<sup>318</sup> Sağbaş, Başoğlu, **a.g.m.**, s.141.

Vergi bilincini arttırmaya yönelik bu çalışmalar Milli Eğitim Bakanlığı tarafından da desteklenecektir. Bakanlık ile yapılan işbirliği çerçevesinde okullarda vergi konulu eğitici seminerler verilecektir. Ayrıca üniversitelerde de bu konuda konferanslar düzenlenecektir.

## **G. Mali Müşavirlik Müessesesinin Etkin Biçimde Düzenlenmesi**

Mali müşavirlik müessesesi, mali işlemlerin ilk adımının atıldığı bir müessese olması nedeniyle çok büyük bir önem taşımaktadır. Kayıt dışılıkla mücadeleye buradan başlanması önem arz etmektedir.

Tablo 20’de mali müşavir/muhasebeci grubuna yönelik sorulan ifadede vatandaşların %39 gibi bir oranının bu meslek grubundakilerin bazen vergi uyumsuzluğunu teşvik ettiğine inandığı ortaya çıkmıştır. Bu meslek grubundakilerin meslek ahlakına uygun hareket etmeleri ve bu algının yok olması gerekmektedir.

Mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini icra eden kişilerin meslek ahlakı ve sosyal sorumluluk bilincinde olması gerekir. Meslek içinde bu duruma aykırı hareket eden kişilere ağır müeyyideler uygulanmalıdır. Bu uygulama vergi dışı piyasa ekonomisini kaldırma konusunda etkili olacaktır.

Vergi kayıplarını önlemede mali müşavir ve muhasebecilerin etkisi büyüktür. Bu bakımdan mesleği icara edenlerin, eğitim seviyesi yüksek, vergi mevzuatı ve uygulamalarını iyi bilen, mükellefi vergi sorunlarında aydınlatan ve yol gösteren kişiler olması gerekmektedir.

## SONUÇ

Devletin vatandaşları karşısında yüklendiği belli sorumlulukları vardır. Bu sorumlulukları yerine getirebilmek için de belli gelir kaynaklarına ihtiyaç duyar. Devletin sunmak zorunda olduğu hizmetleri yerine getirirken sürekliliği olan garanti gelir kaynakları olmalıdır. Aksi takdirde gelirdeki aksamalar hizmetlere de yansır. Bu nedenle en önemli gelir kaynağı olarak günümüz modern devletleri vergi gelirlerini belirlemiştir.

Vergi kavramını tarihsel süreçte incelediğimizde farklı algılama biçimleri ile karşılaşırız. Devlet anlayışıyla birlikte vergilerde değişmiştir. Mükelleflerin vergiyi algılama biçimi vergi karşısındaki davranışlarını da etkilemiştir. Bu davranış biçimlerini etkileyen temel sorun vergi yüküdür. Mükelleflerin üzerindeki yük arttıkça vergi karşısındaki davranışları da değişmektedir.

Artan kamu ihtiyacı ile birlikte vergi gelirleri devlet için daha önemli hal alırken mükellef üzerinde olumsuz etkiler yaratmıştır. Devlet bu ihtiyaçları karşılamak için yeni vergi arayışları içine girerken mükellefler ise bu vergilerden kurtulma yolları aramıştır.

Devletin temel gelir kaynağı olan vergiler, mükelleflerin harcanabilir geliri üzerinde azaltıcı etkiye sahip olduğundan tepkiye açık bir durumdur. Mükelleflerin vergi karşısında gönüllü uyum göstermesi beklenirken çeşitli ekonomik, sosyal, yönetsel vb. etmenlerden dolayı vergi uyumsuzlukları ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyumsuzlukları ekonomide birçok olumsuzluğu beraberinde getirdiği için devlet tarafından ele alınması gereken ciddi bir durumdur. Vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma durumları dengeleri tamamen değiştireceği için devlet uygulayacağı vergi politikasını seçerken özenli davranmalıdır. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal durumun iyi analiz edilmesi ve bu değerlendirmeler ışığında mükellefler tarafından kabul edilebilir uygun bir vergi sisteminin tercihi gönüllü vergi uyumunun sağlanabilmesi bakımından oldukça önemlidir.

Devletin temel gelir kaynağı olan vergiler üzerinde tarihin her döneminde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Fakat vergi uyumu konusu üzerinde detaylı araştırmalar özellikle son yıllarda ağırlık kazanmıştır. Hâlbuki vergi uyumu konusu vergi politikalarının tercihinde göz önünde bulundurulması gereken en önemli etmendir. Mükellef tarafından anlaşılmayan ve reddedilen bir vergi sisteminde gerekli başarı gösterilemez.

Bir ülkede uygulanan vergi kanunlarının mükellef üzerinde olumsuz etki yaratmaması gerekmektedir. Herkes tarafından kolay anlaşılabilen ve sık sık değişikliğe uğramayan kanunlar uygulanmalıdır. Mükelleflerin vergi karşısında bilgilendirilmeleri ise en büyük problemlerden bir olmuştur. Vergi uyumsuzlukları incelendiğinde mükelleflerin vergi bilincinin düşük olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Bu durum uyumsuzluğun temel nedenleri arasındadır.

Vergi uyumunun arttırılabilmesi için bu uyumu etkileyen faktörlerin iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Özellikle yönetsel faktörler dikkate alınmalı ve buna göre vergi kanunları oluşturulmalıdır. Vergi oranları, denetimler, cezalar, aflar, vergi sisteminin karmaşık yapısı, istisna ve muafiyetler mükellef davranışlarını şekillendiren nedenler arasındadır. Bu bakımdan uygulamalardaki yanlışlıklar vergi uyumsuzluğu sonucunu doğurarak bu gelir kaynağının azalmasına neden olabilmektedir.

Türkiye’de vergi uyumsuzluğu tahminleri oldukça yüksektir. Ülkenin ekonomik ve sosyal yapısının yanında uyguladığı vergi politikası da bu uyumsuzluğun nedenleri arasındadır. Ülkemizde yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde gönüllü uyumun arttırılmasına yönelik olarak aşağıda çeşitli önlemler sıralanmıştır:

- ✓ Vergi oranlarının yüksek olması vergi mükelleflerinin vergi yükünü yüksek hissetmeleri demektir. Tüketim, tasarruf ve yatırım kararları yüksek vergi oranlarından olumsuz yönde etkilenir. Bu bakımdan mükellef kararlarını

olumsuz yönde etkilemeyecek uygun vergi oranları belirlenmelidir. Vergi gelirlerini arttırmanın yolu vergi oranlarını arttırmak değildir.

- ✓ Türkiye’de istisna ve muafiyetlerin oldukça fazla olması vergi tabanını daraltmaktadır. Vergi mükellefleri istisna ve muafiyetlerden yararlanmak için sınırı aşan gelirlerini beyan etmemekte ve kayıt dışılığa yol açmaktadır. Bu durumun önlenmesi için gereksiz uygulamalardan vazgeçilmeli sadece ihtiyaç duyulan kesimlere yönelik istisna ve muafiyet uygulaması yapılmalıdır.
- ✓ İdeal bir vergi sistemi için yapılacak yasal düzenlemelerde, uygulayıcılar ve mükellefler tarafından kolay anlaşılabilir basitlikte bir sistem olmasına özen gösterilmelidir. Karmaşık ve sadelikten uzak bir vergi sistemi mükellef üzerinde vergiye karşı olumsuz etki yaratır.
- ✓ Vergi idaremizin çağdaş vergi idarelerinin denetim esasına göre oluşturulmamış olması, inceleme birimleri arasında eş güdüm ve birim içi planlama yetersizliği, maliye teşkilatında denetim elemanlarının sayılarının noksanlığı ve yoğun iş yükleri, vergi suçlarının takibinde uzman eleman yokluğu ve vergi denetimine yardımcı olabilecek istihbarat arşivlerinin eksikliği denetim etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Denetim mekanizmasının etkin olmadığı vergi sistemlerinde ise vergi kayıp ve kaçakları artar.
- ✓ Vergi affı uygulamaları ülkemizde çok sık çıkarılarak olağan bir hal almıştır. Bu durum ise adeta iyi niyetli bir şekilde vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellefleri cezalandırıcı, vergi ödeme zamanında vergisini ödemeyen mükellefleri ise ödüllendirici bir şekle dönüşmüştür. Sonuç olarak vergi uyumunu azaltıcı etkiye sahip gereksiz af uygulamalarından vazgeçilmelidir.
- ✓ Vergi bilincinin küçük yaşta oluşturulması gerekmektedir. İlköğretim çağındaki öğrencilerin vergileri nasıl algıladığı önemlidir. Küçük yaşta

vergi konusunda edinilen bilgiler, ileride vergilere karşı gösterilecek tutum ve davranışların nedenlerinden birisi olabilir. Bu nedenle küçük yaşlarda çocuklara vergilerin önemi anlatılmalı ki, ileride vergi kaçakçısı olmasınlar veya bu yollara başvurmaları. Ülkemizdeki vergi uyumsuzluğu oranının yüksekliği de dikkate alınırsa erken yaşlarda vergi bilincinin oluşturulması vergi uyumunu artırma bakımından önemli bir uygulama olmaktadır.

- ✓ Vergi kayıplarını önlemede mali müşavir ve muhasebecilerin etkisi büyüktür. Bu bakımdan mesleği icara edenlerin, eğitim seviyesi yüksek, vergi mevzuatı ve uygulamalarını iyi bilen, mükellefi vergi sorunlarında aydınlatan ve yol gösteren kişiler olması gerekmektedir.

Vergiye uyumun artırılmasına yönelik bu önlemlerin uygulanabilirliği doğrultusunda vergiye uyum oranının da artacağı söylenebilir. Ancak bu uygulamaların etkin olabilmesi için her ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal faktörlere uygun olarak ülkelerin kendilerine özgü önlemleri olmalıdır.



## KAYNAKÇA

**ABDİYEVA**, Raziya Han; **Kamu Finansman Aracı Olarak Vergilendirme (Kırgızistan Örneğinde)**, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

**ACAR**, İbrahim Attila, **MERTER**, Mehmet Emin, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, <[http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf)>, (11.11.2010).

**AKBULUT**, Ali Rıza, “Verginin Mali Amacı ve Türkiye’deki Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, 2000, Sayı:231.

**AKDOĞAN**, Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

**AKDOĞAN**, Abdurrahman; **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002.

**AKGEYİK**, Tekin, “Sosyal Güvenlikte Reform Eğilimleri: Geleneksel Sistemlerden Bireysel Emeklilik Programlarına Dönüşüm”, <<http://www.iudergi.com/index.php/sosyalsiyaset/article/view/340>>, (14.01.2011).

**AKSOY**, Şerafettin; **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

**AKTAN**, Coşkun Can, **ÇOBAN**, Hilmi, “Ekonomik Anayasa ve Kamu Maliyesine Güven”, <<http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale128.pdf>>, (10.10.2010).

**AKTAN**, Coşkun Can, **DİLEYİCİ**, Dilek, **Kamu Maliyesi**, “Vergilere Karşı Tepkiler Ve Vergilerin Ahlaki Ve Sosyo-Psikolojik Sınırları”, (Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç), Birleşik Matbaacılık, Mart 2009.

**AKTAN**, Coşkun Can, **DİLEYİCİ**, Dilek, **SARAÇ**, Özgür, “Vergilere Karşı Tepkiler Ve Vergilerin Anatomisi”, <[http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/vergi-sosyopsikoloji.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/vergi-sosyopsikoloji.pdf)>, (17.09.2010).

**AKTAN**, Coşkun Can, **DİLEYİCİ**, Dilek, **VURAL**, İstiklal Y., “Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı”, **Vergileme Ekonomisi Ve Vergi Psikolojisi**, Yazan: Coşkun Can Aktan, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

**AKTAN**, Coşkun Can, **ÖZKIVRAK**, Özlem, “Sosyal Devletin Araçları”, <<http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/araclar.htm>>, (07.01.2011).

**ALPER**, Yusuf, “Sosyal Güvenlik ve Turan Yazgan”, <<http://www.iudergi.com/index.php/sosyalsiyaset/article/view/458/413>>, (14.01.2011).

**ALTAY**, Asuman, “Geçiş Ekonomilerinde Devletin Ekonomik Roller, Görevleri ve KOBİ’lerin Durumu”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:86, İstanbul, 2003.

**ANDIÇ**, Fuat M., **ANDIÇ**, Süphan, Çeviren: Funda Başaran, “Mali Sosyolojiye İlişkin Bir İnceleme: İbni Haldun, Schumper ve Kamusal Tercih”, **Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan**, T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:10.

**ANDREONI**, James, **ERARD**, Brian, **FEINSTEIN**, Jonathan, “Tax Compliance”, Journal of Economic Literature, Vol.36, No.2, June 1998.

**ARMAĞAN**, Ramazan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, <<http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2007-3-14.pdf>>, (15.01.2011).

**ASLAN**, Abdullah, “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine”, **Vergi Dünyası**, Sayı:241, Eylül 2001.

**ASLANOĞLU**, Suphi, **YILDIZ**, Seyfi, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Sisteminin Oluşturulması”, <<http://www.sosyoekonomi.hacettepe.edu.tr/070207.pdf>>, (23.12.2010).

**AVDER**, Erdoğan, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri”, <<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/011/>>, (19.12.2010).

**AY**, Hakan, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Mart 2008.

**AY**, Hakkı Mümin, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği Ve Gelir İdaresinin Rolü”, **Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:11, Yıl:9, Aralık 2006.

**AY**, Hakkı M., **TALAŞLI**, Esra, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri Ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Sayı:154, Ocak- Haziran 2008.

**AYDEMİR**, Şinasi, “Kamu Finansman Açığının Mali Piyasalar Üzerindeki Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 171, 1995.

**BAKIRCI**, Fehim, “Bütçe Politikalarının Mikroekonomik Etkileri”, **Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2001, <<http://eskiweb.cumhuriyet.edu.tr/edergi/dergi.php?name1=iibffakultesi&yil=2001&cilt=2&sayi=2>>, (01.03.2011).

**BATIREL**, Ömer Faruk, “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası**, Sayı:175, 1996.

**BENK**, Serkan, **ÇETİN**, Tamer, “Küresel Ekonomik Krizin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:345, Mayıs 2010.

**BENK**, Serkan, **YILDIRIM**, Halil, “Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Vergi Kaçakçılığı Suçu Algılaması: İşletme ve Maliye Akademisyenleri Üzerinde Bir Araştırma”, **Finans Politik & EKONOMİK YORUMLAR**, Yıl:46, Sayı:536, Ekim 2009.

**BENLİKOL**, Sabahattin, **MÜFTÜOĞLU**, Hilal, **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:2000-25, İstanbul, Ağustos 2000.

**BİÇER**, Hüsamettin, “Vergi Sistemi ve Denetim”, **Vergi Dünyası**, Sayı:11, Yıl: 1982.

**BİÇER**, Yalın, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, **Yüksek Lisans Tezi**, Isparta, 2006.

**BİLİCİ**, Nurettin, **Avrupa Birliği- Türkiye İlişkileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

**BİYAN**, Özgür, “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmasının Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri”, <[http://www2.bayaz.edu.tr/iibf/maliye/sureyya\\_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf](http://www2.bayaz.edu.tr/iibf/maliye/sureyya_sakinc/docs/KamuMaliyesi/OzgurBIYAN.pdf)>, (21.01.2011).

**BULUT**, Fazlı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:174, Şubat 1996.

**BULUTOĞLU**, Kenan; **Kamu Ekonomisine Giriş Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul, 2004.

**BULUTOĞLU**, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

**CANBAY**, Tülin; **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayınları, Bursa, Ekim 2009.

**CANBAY**, Tülin, “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt:8, Sayı:2, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, Yıl: 2001.

**CANGİR**, Niyazi, “Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, 2001.

**CHAU**, Gerald, **LEUNG**, Patrick, “A Critical Review of Fischer Tax Compliance Model: A Research Synthesis”, **Journal of Accounting and Taxation** Vol.1 (2), July 2009.

**ÇAĞAN**, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>>, (05.10.2010).

**ÇATALOLUK**, Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, Selçuk Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, <[http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/CCATALOLUK.PDF)>, (01.11.2010).

**ÇELEBİ**, A. Kemal, “Mükellef- Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:1997, Sayı:3, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa.

**ÇELİKKAYA**, Ali, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, e-akademi, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı:5, Temmuz 2002, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>>, (15.04.2010).

**ÇETİN**, Güneş, (1), “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni Ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2010.

**ÇETİN**, Güneş, (2), “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim Ve Ekonomi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2007.

ÇİMAT, Ali, “Vergilendirme Yetkisi Ve Bu Yetkinin Demokrasi İle İlişkisi”, <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/35MaliCozum/08-ALICIMAT59.doc>>, (12.01.2011).

ÇİÇEK, Halit; **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, İSMMMO Yayın No:65, Mart Matbaacılık, İstanbul, Ağustos 2006.

ÇİÇEK, Halit, “Optimal Vergileme, Laffer ve Türkiye’de Gelir Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:230, Ekim 2000.

ÇİÇEK, Halit, KARAKAŞ, Mehmet, YILDIZ, Abdunnur; **Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2008.

ÇOBAN, Hilmi; **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği**, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Ağustos 2004.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan, “AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar”, <<http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/viewFile/3758/3587>>, (28.12.2010).

ÇÖLGEZEN, Övül, “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:347, Temmuz 2010.

DEMİR, Murat, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler”, e-akademi, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Ağustos 2009-Sayı:90, <<http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=VERG%DD%20KA%7C7IRMAYI%20ETK%DDLEYEN%20FAKT%D6RLER&kimlik=-406920229&url=makaleler/mdemir-3.htm>>, (17.12.2010).

DEMİR, Müslim, “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, **Akademik Bakış**, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı:18, Ekim-Kasım- Aralık 2009.

DEMİRSOY, Yalçın, “Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 118, 1991.

**DİNÇER**, Burcu, “Kayıt Dışı Ekonomi Ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2007.

**DOĞAN**, Ayhan, “Vergi Oranlarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Anket Yöntemi İle Analizi”, <[http://www.muhasabenet.net/makale\\_ayhan\\_dogan\\_vergi%20denetmen%20yrd\\_vergi%20oranlarinin%20vergi%20gelirlerine%20etkisi.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_ayhan_dogan_vergi%20denetmen%20yrd_vergi%20oranlarinin%20vergi%20gelirlerine%20etkisi.doc)>, (11.01.2011).

**DOKUZUNCU KALKINMA PLANI (2007- 2013)**, Resmi Gazete, Sayı:26215, s.22, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/plan9.pdf>>, (22.01.2011).

**DURKAYA**, Mehmet, **CEYLAN**, Servet, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:150, Ocak- Haziran 2006.

**DURSUN**, Günay Deniz; “1990-2006 Yılları Arası Türkiye'nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma”, **Maliye Finans Yazıları**, Yıl:22, Sayı:79, <<http://www.mmd.org.tr/eserler/79.%20Sayı%20MAKALELER.doc>>, (07.10.2010), İstanbul, Nisan 2008.

**EDİZDOĞAN**, Nihat; **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.

**EDİZDOĞAN**, Nihat, **ÖZKER**, A. Niyazi, **Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002.

**EKER**, Aytaç, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa, İzmir, 2004.

**EKİCİ**, Mehmet Sena, “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, C.8, S.30, Güz 2009.

**ERDEM**, Metin, **ŞENYÜZ**, Doğan, **TATLIOĞLU**, İsmail; **Kamu Maliyesi**, Üçüncü Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

**ERGİNAY**, Akif, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 15. Baskı, 1995.

**FRANZONI**, Luigi Alberto, “Tax Evasion and Tax Compliance”, University of Bologna, Italy, s.55, <[encyclo.findlaw.com/6020book.pdf](http://encyclo.findlaw.com/6020book.pdf)>, (11.10.2010).

**Gelir İdaresi Başkanlığı**, “Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi”, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/kurumlarvertumtaslak.htm>>, (24.02.2011).

**GENCEL**, Ufuk, “Türkiye’de Yatırım Kararları Üzerinde Kurumlar Vergisinin Etkisi: Bir Alan Araştırması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yayın No:2, İzmir, 2007.

**GERÇEK**, Adnan; **Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi Ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

**GİRAY**, Filiz, “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:21, Sayı:1, 2002.

**GÖK**, A. Kerim, “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:2007, Cilt:22, Sayı:1, s.150, <[http://iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi\\_2007\\_1/143-163-VERGI-DIRENCININ-GELISIMI.pdf](http://iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi_2007_1/143-163-VERGI-DIRENCININ-GELISIMI.pdf)>, (25.09.2010).

**GÖKBUNAR**, Ali Rıza; “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:1998, Sayı:4.

**GÖKMEN**, Necdet, **GÜLEÇ**, H. Abdullah, “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 238, 2001.

**GÜNDÜZ**, Zeki, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, <<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=879>>, (02.03.2011).

**GÜRBÜZ**, Vedat, “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, **23. Maliye Türkiye Maliye Sempozyumu**, “Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi”, 7-11 Mayıs 2008.

**HEPER**, Fethi, **AK**, Ahmet, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sosyolojisinin Kayıt Dışılığı Belirlemedeki Önemi”, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, **23. Maliye Türkiye Maliye Sempozyumu**, “Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi”, 7-11 Mayıs 2008.

**IŞIK**, Abdulkadir, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, **Ege Akademik Bakış**, **9 (2) 2009**, <[http://eab.ege.edu.tr/pdf/9\\_2/C9-S2-M24.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/C9-S2-M24.pdf)>, s.856, (11.11.2010).

**IŞIK**, A. Kadir, **KARAYILMAZLAR**, Ekrem, **ORGAN**, İbrahim, **IŞIK**, Hayriye; **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.

**İŞİK**, Nihat, **KILINÇ**, Efe Can; **OECD Ülkelerinde Vergi Yükü Ve Vergi Türleri:Karşılaştırmalı Bir Analiz**, KMU İİBF Dergisi, Yıl:11, Sayı:17, Aralık 2009,<<http://iibfdergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/aralık2009/147-173.pdf>>, (10.10.2010).

**İŞİK**, Nihat, **ACAR**, Mustafa, “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, Temmuz- Aralık 2003.

**İLHAN**, Gökalp, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, **Sakarya Üniversitesi, S.B.E.**

**İPEK**, Selçuk, **KAYNAR**, İlknur, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009.

**İPEK**, Selçuk, **KAYNAR**, İlknur, “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Yönetim ve Ekonomi**, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, Cilt:16, Sayı:1, 2009.

**KALENDEROĞLU**, Mahmut, **Kamu Maliyesi Bütçe Ve Borçlanma**, Beşinci Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2006.

**KARAKAŞ**, Mehmet, **ÇİÇEK**, Halit, “ Vergi Yükümlülerinin Yolsuzluğa İlişkin Tutum ve Tepkileri: Gaziantep Örneği”, **Sosyo- Ekonomi**, Ocak- Haziran 2009-1.

**KARAKOÇ**, Yusuf, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının Mütalaa Şartına Bağlı Olması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 174, 1996.

**KARCIOĞLU**, Reşat, **ERTAŞ**, Fatih C., “Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesinde Eğitim ve Deneyim İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 181, 1996.

**KARYAĞDI**, Nazmi, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayınları, Yayın No:51.



**G.İ.B.**, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010), Ankara, Nisan 2009, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:87.

**KILDİŞ**, Yusuf, “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2000.

**KIZILKAN ÖZDEMİR**, Ayşe, “Osmanlı Vergi Düzeninde Temettuat Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme”, Dumlupınar Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:20, Nisan 2008, <<http://sbe.dumlupinar.edu.tr/20/57-66.pdf>>, (30.12.2010).

**KOÇAK**, Kürşat, “Asur Ticaret Kolonileri Çağında Ticareti Yapılan Mallar ve Vergiler”, **Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:27, Yıl:2009/2, <[http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi\\_27/13-%20\\_209-226.%20syf\\_.pdf](http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_27/13-%20_209-226.%20syf_.pdf)>, (01.11.2010).

**KUMRULU**, Ahmet G.; **Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**, <<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>>, (05.10.2010).

**MUHASEBAT**, <[https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay?birimDizini=Merkezi+Y%C3%B6netim&\\_afLoop=5880585586140666&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrlstate=982gwwjcb\\_54](https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay?birimDizini=Merkezi+Y%C3%B6netim&_afLoop=5880585586140666&_afWindowMode=0&_adf.ctrlstate=982gwwjcb_54)>, (26.06.2011).

**MUTER**, Naci M., **ÇELEBİ**, A. Kemal, **SAKINÇ**, Süreyya; **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2008.

**MUTER**, Naci Birol, **SAKINÇ**, Süreyya, **ÇELEBİ**, A. Kemal, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması: Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü**, Manisa, 1993.

**MUTLU**, Abdullah, **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009.

**MUTLUER**, M. Kamil, **ÖNER**, Erdoğan, **KESİK**, Ahmet; **Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 185 Hukuk 11, İstanbul, Ekim 2007.

**NADAROĞLU**, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

**NEMLİ**, Arif, **Kamu Maliyesine Giriş**, Y. Güryay Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2565, İktisat Fakültesi Yayın No: 441, Maliye Enstitüsü Yayın No: 62, İstanbul.

**ORAL**, Burcu Gediz, **SAYIN**, Ferhan, “Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 52. Seri, Yıl:2009.

**ORHANER**, Emine; **Kamu Maliyesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

**ÖMÜRBEK**, Nuri, **ÇİÇEK**, Hüseyin Güçlü, **ÇİÇEK**, Serdar, “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz- Aralık 2007, s.104.

**ÖNCEL**, Mualla, “Enflasyon ve Vergilendirme”, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/298/2767.pdf>>, (15.12.2010).

**ÖNDER**, İzzettin, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme”, **İ.Ü. Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, No:23-24, Ekim 2000- Mart 2001, <<http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=24>>, (22.12.2010).

**ÖNER**, Erdoğan, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, Genişletilmiş 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/, Ankara, 2005.

**ÖNER**, Erdoğan, **Kamu Maliyesi 1**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1986/282.

**ÖRMECİ**, Musa, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 100, 1989.

**ÖZÇELİK**, Özer, **ÖZCAN**, S. Emre, “Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri, Etkileri, Ölçümü ve Türkiye Örneği”, <<http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=34>>, (23.10.2010).

**ÖZDEMİR**, Ali Rıza, **AYVALI**, Hasan, “Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler”, *Maliye Dergisi*, Sayı:153, Temmuz- Aralık 2007.

**ÖZKER**, A. Niyazi, **ESENER**, S. Çağrı, “Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler Ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt:2, No:1, 2010.

**ÖZPENÇE**, Özay, **Avrupa Parasal Birliği’nde Maliye Politikası Koordinasyonu ve Türkiye Analizi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/391, Ankara, 2009.

**PALAMUT**, Mehmet E., “Gelir Dağılımı ve Milli Ekonomi Modeli”, <[http://www.nationaleconomymodel.com/haber.php?haber\\_id=26](http://www.nationaleconomymodel.com/haber.php?haber_id=26)>, (12.01.2011).

**PAZARLIOĞLU**, M. Vedat, **TURGUTLU**, Timur, “Gelir, İşsizlik ve Suç: Türkiye Üzerine Bir İnceleme”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt:44, Sayı:513, 2007.

**PEHLİVAN**, Osman; **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Eylül 2003.

**PEKİN**, Tevfik, **Makro Ekonomi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Yeni Basım, Zeus Kitabevi, İzmir, Şubat 2008.

**PINAR**, Abuzer; “Türkiye’de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişmeler ve Vergi Yüğü (1980-1990)”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt:47, Sayı:3, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5213.pdf>, (01.11.2010).

**PINAR**, Abuzer, **Maliye Politikası Teori ve Uygulama**, Naturel Yayınları, Ankara, Şubat 2006.

**SAĞBAŞ**, İsa, **BAŞOĞLU**, Adem, “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:7, Sayı:2, 2005.

**SARAÇOĞLU**, Fatih; “Vergi Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye’de Vergi Kapasitesi”, <[http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik\\_Calismalar/Makaleler/Makale\\_16.pdf](http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_16.pdf)>, (07.10.2010).

**SARAÇOĞLU**, Fatih, “Yaş- Cinsiyet- Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **KMU İİBF Dergisi**, Yıl:10, Sayı:15, Aralık 2008.

**SARAÇOĞLU**, Fatih, “ Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Nisan 2008.

**SARAÇOĞLU**, Ümit, “V.U.K. ve T.C.K. Hükümleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme; Belgelerde Sahtekârlık Filleri ve Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 95, 1989.

**SARILI**, Mustafa Ali, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:41, 2002, s.35, <<http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/41.pdf>>, (19.12.2010).

**SAVAŞ**, Abdullah, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri Ve Öneriler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:72, s.52, <<http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der72m3.pdf>>, (21.12.2010).

**SAYAR**, Nihad, **Kamu Maliyesi** Cilt:1, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, 5. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.

**SUGÖZÜ**, İbrahim Halil, “Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980- 2004 Türkiye Örneği)”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Doktora Tezi**, Konya, 2008.

**ŞAAN**, Ayşe, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, Edirne, Mayıs 2008.

**ŞAHİN**, Abdullah, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi- Kayda Alınabilmesine Yönelik Öneriler”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Master Tezi**, Ankara, 2006.

**ŞEN**, Hüseyin Şen, “Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”,

<[http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md143/Huseyinsen.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md143/Huseyinsen.pdf)>, (10.12.2010).

**T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı,**  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_62.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_62.xls.htm),  
(14.01.2011).

**T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü,** Kamu Hesapları Bülteni,  
[https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/khb?\\_afLoop=2008873700238827&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=17swwrcmlj\\_4](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/khb?_afLoop=2008873700238827&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=17swwrcmlj_4), (09.02.2011).

**T.C. Maliye Bakanlığı,** Gelir İdaresi Başkanlığı, “**2009-2013 Stratejik Plan**”, Ankara, 2008.

**T.C. Maliye Bakanlığı,** Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, “**Dünyanın 110 Ülkesinde Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü ve Ölçümü**”, Rapor No:11, 21 Haziran 2005.

**TECİM,** Burak Ali Han, “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Ve Vergi Denetiminin Önemi”, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi,** İzmir, 2008, s.41.

**TEKBAŞ,** Abdullah, **DÖKMEN,** Gökhan; “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”, **Maliye Dergisi,** Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, <[http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/153/atekbas\\_gdokmen.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/153/atekbas_gdokmen.pdf)>, (10.10.2010).

**TİSK ARAŞTIRMASI,** “Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele İçin AB Ülkeleri Gibi Karma Politikalar İzlenmeli”, <[http://www.tisk.org.tr/isveren\\_sayfa.asp?yazi\\_id=764&id=45](http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=764&id=45)>, (15.12.2010).

**TOPLUM VE TARİH;** “Sümer-Urukagina Yasası ve Ölüm Vergisi”, 8.5.2006., <<http://toplumvetarih.blogcu.com/sumer-urukagina-yasasi-ve-olum-vergisi/270116>>, (01.11.2010).

**TOSUNER,** Mehmet, **DEMİR,** İhsan Cemil, “Vergi Ahlakının Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Yıl:2009, Cilt:14, S:1, <<http://www.sdu.edu.tr/sablon/fakulteler/iibf/dergi/files/2009-1-1.pdf>>, (02.11.2010).

**TOSUNER**, Mehmet, **DEMİR**, İhsan, “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlak Düzeyi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, **İ.İ.B.F. Dergisi**, 2008.

**TOSUNER**, Mehmet, **ARIKAN**, Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2006.

**TUAY**, Elif, **GÜVENÇ**, İnci, “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, Kasım 2007, s.25, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede\\_mukelleflerin\\_vergiye\\_bakisi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf)>, (15.08.2010).

**TUNCER**, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart 2003.

**TUNÇER**, Mehmet, (1), “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, <<http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiiaffi.doc>>, (20.12.2010).

**TUNÇER**, Mehmet, (2), “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, Sayı:249, 2002.

**TUNÇER**, Mehmet , (3), “Enflasyon-Vergi Uyumunu İlişkisi Ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, Sayı:247, 2002.

**TUNÇER**, Mehmet, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, <[http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dergi/pdf/57/3/6\\_mehmet\\_tuncer.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dergi/pdf/57/3/6_mehmet_tuncer.pdf)>, (21.11.2010).

**TUNÇSİPER**, Bedriye, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199505516.htm>>, (27.11.2010).

**TÜĞEN**, Kamil; **Devlet Bütçesi**, Bassaray Matbaası, İzmir, 2006.

**TÜRK**, İsmail; **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

**ULUATAM**, Özhan, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Kasım 2001.

**ULUSOY**, Ahmet, **KARAKURT**, Birol, “Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:254, 2002.

**VARCAN**, Nezih, **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:208, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:43, Eskişehir, 1987.

**VERGİ ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONU RAPORU**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT:2454-ÖİK:510, Ankara, Temmuz 1996.

**VERGİ ÖZEL İHTİSAS KOMİSYONU RAPORU**, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, TOBB Yayınları No: Genel:244;BÖM:8, Aydoğdu Ofset, Ankara, 1992.

**YARAŞLI**, Genç Osman, **Türkiye’de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/367, Ankara, 2005.

**YAYLA**, Hilmi Erdoğan, **ÖZBEK**, Mehmet Ferhat, **TOPAL**, Mehmet Hanefi, **CENGİZ**, Ekrem, “Para Sevgisinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi”, **Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, Eylül 2009.

**YILMAZ**, Hakan; “Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi”, **Devlet Planlama Teşkilatı**, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Proje, Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi, Uzmanlık Tezi-DPT, Ankara, Aralık 1996.

**YUMUŞAK**, İbrahim, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, 1997.

**YURDAKUL**, Funda, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Model Denemesi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**,63-4.

**ZENGİNOBUZ**, Ünal, **ADAMAN**, Fikret, **GÖKŞEN**, Fatoş, **SAVCI**, Çağrı, **TOKGÖZ**, Emre, “Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları”, İstanbul, Temmuz 2010, [www.aciktoplumvakfi.org.tr/.../vergi\\_temsiliyet-ve-demokrasi\\_iliskisi\\_uzerine\\_turkiyede\\_vatandaslarin\\_algilari.pdf](http://www.aciktoplumvakfi.org.tr/.../vergi_temsiliyet-ve-demokrasi_iliskisi_uzerine_turkiyede_vatandaslarin_algilari.pdf), (17.10.2010).

